

Die stille Gesellschaft
im
Einkommen- und Gewerbesteuerrecht

Heinz-Peter Giering

1972

Dissertation,
vorgelegt der Rechts- und Wirtschaftswissenschaftlichen
Fakultät der Johannes-Gutenberg-Universität in Mainz

Die stille Gesellschaft
im
Einkommen- und Gewerbesteuerrecht

Heinz-Peter Giering
Weßling 1972

Berichterstatter:
Professor Dr. Adolf Grass
Professor Dr. Peter Schneider

Tag der mündlichen Prüfung: 4. Dezember 1972





Digitized by the Internet Archive
in 2026

INHALT

Vorwort

9

I. HAUPTTEIL

Die stille Gesellschaft im Gewerbesteuerrecht

A Allgemeines	11
B Der zivilrechtliche Sachverhalt in gewerbesteuerrechtlicher Sicht	11
1. Kapitel: Rechtliche Grundlagen	
I Die stille Gesellschaft im Zivilrecht und im Gewerbesteuerrecht	11
1 Die zivilrechtliche Konstruktion	11
2 Die gewerbesteuerrechtliche Behandlung	12
a § 8 Ziff. 3 GewStG	12
b Anwendung des Gewerbesteuergesetzes alter Fassung	12
c Die Gewerbesteuerrichtlinien alter Fassung	13
3 Stellungnahme	13
a Ungleiche steuerliche Behandlung	13
b Willkürliche rechnerische Abgrenzung	13
c Differenz zwischen Zivil- und Steuerrecht	14
4 Änderung des Gewerbesteuergesetzes	14
2. Kapitel: Rechtsprechung und Literatur	
I Die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (BGB-Gesellschaft) im Zivilrecht	15
II Die gewerbesteuerrechtliche Behandlung	
Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes und des Bundesfinanzhofes	16
III Das Dienstverhältnis und die stille Gesellschaft unter zivilrechtlicher Beurteilung	17
1 Dienstleistungen als Vermögenseinlage i. S. d. § 335 HGB	17
2 Zivilrechtliche Abgrenzungen	18
a Arbeits- (bzw. Dienst-)verhältnis	18
b Der partiarische Dienst- (Arbeits-)vertrag und seine Abgrenzung zur stillen Gesellschaft	18
IV Die Entwicklung des gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnisses im Gewerbesteuerrecht	21
1 Vorbemerkung	21
2 Die Entwicklung des gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnisses durch den Reichsfinanzhof	22
3 Problematik beim gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnis	23
4 Änderung der Rechtsprechung	23

5	Weiterbestehende Abgrenzungsprobleme	26
a	Arbeitsverhältnis und stille Gesellschaft mit Kapitaleinlage	26
b	Stille Gesellschaft mit Dienstleistungen als Einlage	27
c	Arbeitsverhältnis und stille Gesellschaft mit Dienstleistungen als Einlage	27
V	Zivilrechtliche Gestaltung weiterer gesellschaftsähnlicher Rechtsverhältnisse	32
1	Der partiarische Miet- oder Pachtvertrag und der partiarische Darlehensvertrag	33
a	Partiarischer Miet- oder Pachtvertrag	33
b	Partiarischer Darlehensvertrag	34
VI	Die gewerbesteuerrechtliche Behandlung	37
	3. Kapitel: Kritische Stellungnahme	
I	Vorbemerkung	39
II	Bedenken gegen eine erweiternde Auslegung des § 8 Ziff. 3 GewStG	40
1	Das Urteil des Reichsfinanzhofes vom 16.3.1938	40
a	Die Frage nach dem Umfang der Gültigkeit des Gewerbesteuergesetzes	40
b	Zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten	41
c	Der Wortlaut des Gesetzes	41
2	Interpretatorische Erwägungen über eine erweiternde Auslegung	43
III	Das Für und Wider der bisherigen Rechtsprechung bei den gesellschaftsähnlichen Verhältnissen	46
1	Keine Vereinfachung der Problematik	46
2	Zivilrecht, „steuerliches“ Zivilrecht, Rechtsordnung	47

II. HAUPTTEIL

Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der stillen Gesellschaft

	1. Kapitel: Besteuerung der stillen Gesellschaft im Sinne des Einkommensteuergesetzes	
I	Behandlung der stillen Gesellschaft nach dem Einkommensteuergesetz § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG	50
1	Der Gesetzeswortlaut	50
2	Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der stillen Gesellschaft	50
a	Der Geschäftsinhaber	50
b	Der stille Gesellschafter	51

3	Einkommensteuerabzug über die Kapitalertragsteuer	52
a	Gesetzliche Grundlage und Verfahren	52
b	Charakter der Kapitalertragsteuer	52
c	Entstehen der Steuerpflicht	53
	2. Kapitel: Das Problem der Mitunternehmerschaft	
I	Stiller Gesellschafter oder Mitunternehmer	56
II	Abgrenzungsversuch zur Mitunternehmerschaft	57
III	Zivilrechtliche Abgrenzungsmerkmale	58
1	Atypische stille Gesellschaft und Mitunternehmerschaft	58
2	Haftung	61
IV	Benennung des Rechtsverhältnisses und innerer Gehalt	61
1	Benennung	61
2	Innerer Gehalt	62
V	Wirtschaftliche Gesichtspunkte	62
	Vorbemerkung	62
1	Beteiligungsformen	63
a	Geschäftswert	63
b	Beteiligung nur an den stillen Reserven	63
c	Keine Beteiligung an den stillen Reserven	64
d	Weitere Abgrenzungsversuche	64
2	Eigene Stellungnahme zur Abgrenzung	65
a	Der unterschiedliche wirtschaftliche Einsatz der Einlage	65
b	Das Unternehmerrisiko	66

III. HAUPTTEIL

Unterbeteiligung und stille Gesellschaft

I	Vorbemerkung	68
II	Die bürgerlich-rechtliche Konstruktion der Unterbeteiligung	68
1	Formen und Zweck	68
2	Rechtsfolgen	69
III	Das Gewinnfeststellungsverfahren	70
1	Die bekannte Unterbeteiligung	70
2	Die geheimgehaltene Unterbeteiligung	70
IV	Unterbeteiligung und § 8 Ziff. 3 GewStG	71
1	Rechtsprechung und Praxis	71
2	Bilanzbündeltheorie und stille Gesellschaft	72

IV. HAUPTTEIL

Die stille Gesellschaft im Außensteuerrecht am Beispiel des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens

A	Vorbemerkung	75
B	Das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen	76
	1. Kapitel: Die Rechtsbegriffe des Doppelbesteuerungsabkommens	
I	Ein dogmatisches Musterbeispiel	76
II	Die stille Gesellschaft nach schweizerischem Recht	76
	1 Die echte stille Gesellschaft nach Schweizer Recht	77
	2 Die unechte stille Gesellschaft nach Schweizer Recht	77
III	Gegenüberstellung der Rechtsinstitute	78
	2. Kapitel: Das DBAS und seine Auslegung	
I	Wortlaut der Bestimmungen des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens, die für die steuerliche Behandlung der stillen Gesellschaft von Bedeutung sind	78
II	Steuerliche Behandlung der atypischen stillen Gesellschaft	79
III	Steuerliche Behandlung des typischen stillen Gesellschafters im Zusammenhang mit dem DBAS	80
	1 In der Schweiz	80
	2 Die bisherige Rechtspraxis in Deutschland	80
	3 Folgen	81
	4 Die neue deutsche Steuerpraxis	81
IV	Kritische Betrachtung der deutschen Steuerpraxis bei der Behandlung der (typischen) stillen Gesellschaft im Hinblick auf das DBAS	84
	1 Die koordinierten Ländererlasse	84
	2 Die Rechtsprechung des BFH	85
	3 Die Frage nach dem Qualifikationskonflikt	87
	Literatur	89

Vorwort

Die vorliegende Arbeit macht es sich nicht zur Aufgabe, die Behandlung der stillen Gesellschaft in allen steuerrechtlichen technischen Einzelheiten darzustellen. Vielmehr soll versucht werden, dem Begriff der stillen Gesellschaft, stets ausgehend von seiner handelsrechtlichen Grundlage, in der steuerrechtlichen Praxis zu folgen.

Wenn in der neueren steuerrechtlichen höchstrichterlichen Rechtsprechung der Begriff der Rechtseinheit im allgemeinen und der rechtlichen Einheit von Steuerrecht und Zivilrecht im besonderen immer häufiger auftaucht, so soll hier gezeigt werden, wie weit wir von diesem „Fernziel“ noch entfernt sind und welche mannigfaltigen Schwierigkeiten seiner Verwirklichung entgegenstehen.

Um einen rechtsvergleichenden Leitfaden zu verfolgen, erschien es dem Verfasser ratsam, das „Pferd von hinten aufzuzäumen“. Obwohl als Grundlage für die Festsetzung von Gewerbeertrag und Gewerbekapital das Einkommensteuergesetz wichtig ist, soll hier bei der Stellung der stillen Gesellschaft im Gewerbesteuergesetz begonnen werden.

Das ermöglicht am besten, die stille Gesellschaft von einer Vielzahl anderer zivilrechtlicher Rechtsinstitute abzugrenzen, die im Rahmen des § 8 Ziff. 3 GewStG zunächst „der gewerbesteuerrechtlichen stillen Gesellschaft“ untergeordnet wurden und bei denen nur zögernd ein Abbau zu beobachten ist.

Die stille Gesellschaft im Einkommensteuergesetz leitet zum Begriff des Mitunternehmers über, der nochmals zur gewerbesteuerlichen Behandlung, diesmal des sogenannten Unterbeteiligten, führt. Schließlich interessiert die Stellung der stillen Gesellschaft im grenzüberschreitenden Kapitalverkehr am Beispiel des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens.

Der Begriff der stillen Gesellschaft im Handelsrecht einerseits und im Steuerrecht andererseits soll hier nicht abschließend behandelt werden. Vielmehr erfordert die kaum überschaubare Vielschichtigkeit dieses Rechtsinstitutes eine Beschränkung auf einige besonders aktuelle und in ihrer Entwicklung interessante Probleme.

Die steuerliche Behandlung der stillen Gesellschaft ist besonders kasuistisch.

Das führt bei der nachfolgenden Untersuchung dazu, daß Einzelprobleme meist anhand von „Fällen“ herausgearbeitet werden müssen, da dem Steuerrecht ein System bei der rechtlichen Qualifizierung der stillen Gesellschaft schlechthin abzusprechen ist.

Bezeichnend hierfür ist die Entwicklung der Steuerrechtsprechung bei allen Problemen, die im Zusammenhang mit der stillen Gesellschaft stehen.

Die Arbeit verfolgt deshalb die Rechtsprechung – soweit aufschlußreich – und wendet sich auch Urteilen zu, die heute bereits nur noch historischen Wert haben und von der laufenden Rechtsprechung zwischenzeitlich überholt wurden.

I. HAUPTTEIL

Die stille Gesellschaft im Gewerbesteuerrecht

A. Allgemeines

Die Auslegung und Bewertung des Begriffes „die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters“ im § 8 Ziff. 3 GewStG hat zu erheblichen Schwierigkeiten geführt. Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, beginnend mit dem Urteil vom 16. 3. 1938 ¹⁾, hat einen Weg eingeschlagen, der bis heute noch nicht völlig abgeschlossen ist und der zu mancherlei Bedenken Anlaß gibt.

Der Begriff der „stillen Gesellschaft“ hat im Gewerbesteuerrecht eine Entwicklung genommen, die zunächst beträchtlich von der im Zivilrecht abwich und erst in den vergangenen 10 Jahren zu einer Annäherung der Rechtsauffassungen in den beiden Rechtsbereichen führte.

Es soll hier die Frage untersucht werden, ob und inwieweit die Auslegung des Begriffes der stillen Gesellschaft im zivilrechtlichen (handelsrechtlichen) Sinne für die gewerbesteuerrechtliche Beurteilung verbindlich ist. Dabei ist aufzuzeigen, welche Wege Gesetzgebung und Steuerrechtsprechung gegangen sind.

B. Der zivilrechtliche Sachverhalt in gewerbesteuerrechtlicher Sicht

1. Kapitel: Rechtliche Grundlagen

I. Die stille Gesellschaft im Zivilrecht und im Gewerbesteuerrecht

1. Die zivilrechtliche Konstruktion

Die Voraussetzungen für das Vorliegen einer stillen Gesellschaft ergeben sich aus § 335 HGB. Danach beteiligt sich der stille Gesellschafter an dem Handelsgewerbe eines anderen und erhält dafür einen angemessenen Gewinnanteil (§§ 335, 336 HGB). Die Vermögenseinlage besteht häufig in Geld, kann aber – wie noch zu zeigen ist – auch in anderer Form geleistet werden.

Außerdem können stille Gesellschaft und ein anderes Rechtsverhältnis gleichzeitig vorliegen.

¹⁾ VI 154/38 - RStBl. 1938, S. 556.

Ist jemand als leitender Angestellter im Handelsgewerbe eines anderen beschäftigt und hat er außerdem im Betrieb seines Arbeitgebers eine vermögenseinlage eingebracht, für die er neben seinem festen Gehalt einen Gewinnanteil erhält, so liegen zivilrechtlich ein Dienstvertrag und eine stille Gesellschaft vor.

2. Die gewerbesteuerrechtliche Behandlung

a. § 8 Ziff. 3 GewStG

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb des Geschäftsinhabers sind nach der Regelung des § 8 Ziff. 3 GewStG die vorher abgesetzten Gewinnanteile des stillen Gesellschafters wieder hinzuzurechnen.

Die gewerbesteuerrechtliche Behandlung durch den Gesetzgeber und die Steuerrechtsprechung sind der zivilrechtlichen Beurteilung nicht gefolgt, sondern ignorierten teilweise die bürgerlich-rechtliche Vertragsgestaltung weitgehend.

b. Anwendung des Gewerbesteuergesetzes alter Fassung

Trafen Dienstvertrag und stille Gesellschaft bei den Vertragspartnern zusammen, so bestimmte das Gewerbesteuergesetz in der Fassung für 1936 bis 1949 folgendes:

„Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7) werden folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt sind:

... 3. die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art, die für eine Beschäftigung des stillen Gesellschafters oder seines Ehegatten im Betrieb gewährt worden sind. Das gilt nicht, wenn diese Beträge beim Empfänger zur Steuer nach dem Gewerbeertrag heranzuziehen sind...“

Die Beteiligung eines leitenden Angestellten an dem Handelsgewerbe hat für den Geschäftsführer den Vorzug, daß der Angestellte am Betriebsergebnis besonders interessiert sein wird, da sich dieses ja wiederum in der Höhe seiner Gewinnbeteiligung (soweit sie nicht in einer festen, gleichbleibenden Verzinsung oder einem garantierten Mindestsatz besteht) widerspiegelt. Andererseits waren die Folgen allein auf Grund der Bestimmung des § 8 Ziff. 3 GewStG a. F. für den Geschäftsinhaber wenig erfreulich. Denn er hätte bei einem angenommenen Zahlenbeispiel von DM 800.- monatlichem Gehalt für den Angestellten und DM 1 000.- Gewinnanteil für ein Jahr bei

Berechnung seines Gewerbeertrages folgende Beträge hinzurechnen müssen:

DM 1 000.-	Gewinnanteile
DM 9 600.-	Jahresgewinn des A. (DM 800.- x 12)
DM 10 600.-	

Der Hinzurechnungsbetrag hätte sich also fast um das Zehnfache erhöht, obwohl nur eine verhältnismäßig geringe Einlage bestand.

c. Die Gewerbesteuerrichtlinien alter Fassung

Um diese Härte zu mildern, bestimmten die Gewerbesteuerrichtlinien (GewStR) von 1937 und 1943 (Abschn. 53 Abs. 1), daß eine Hinzurechnung zu entfallen habe, wenn die Vermögenseinlage des Angestellten unter 10% des Betriebskapitals bzw. unter RM 20 000.- liege.

Welch seltsames Ergebnis sich bei dem sogenannten gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnis aus dieser Regelung ergab, wird noch auszuführen sein.

3. Stellungnahme

Die GewStR versuchten somit einer Härte wirksam zu begegnen, eine saubere Lösung stellten sie jedoch nicht dar.

a. Ungleiche steuerliche Behandlung

Es lag eine ungleiche steuerliche Behandlung der echten stillen Gesellschaft vor, auf die der Milderungserlaß des Abschnitts der GewStR angewandt wurde, im Vergleich zum gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnis (auf das im 2. Kapitel unter IV noch einzugehen sein wird).

b. Willkürliche rechnerische Abgrenzung

Die Festsetzung auf 10% des Betriebskapitals stellte eine Notlösung dar. Warum die Grenze des Wirksamwerdens des Milderungserlasses gerade bei den genannten Größen liegen sollte, ist aus dem Gesetz nicht ersichtlich. Wie fraglich die Abgrenzung war, zeigt sich daran, daß bei einer Beteiligung des Angestellten am Betriebe seines Arbeitgebers in Höhe von 10,1% des Betriebskapitals die Härte des § 8 Ziff. 3 GewStG a. F. bereits ohne Einschränkung durchgriff.

c. Differenz zwischen Zivil- und Steuerrecht

Es war nicht einzusehen, weshalb eine Trennung, die zivilrechtlich durchaus möglich ist, im Gewerbesteuerrecht nicht durchführbar sein sollte¹⁾.

War jemand bei einem Betrieb als Angestellter beschäftigt und bei einem anderen als stiller Gesellschafter mit 11% beteiligt, so ergaben sich keinerlei gewerbesteuerrechtlichen Abweichungen von der zivilrechtlichen Gestaltung.

Fielen jedoch beide Rechtsverhältnisse im gleichen Betrieb zusammen, so wurde die Gewerbesteuer nach den oben angeführten Grundsätzen festgelegt.

4. Änderung des Gewerbesteuergesetzes

Der Gesetzgeber hat aus der zivilrechtlich-gewerbesteuerrechtlichen Diskrepanz die Konsequenzen gezogen. Mit der Änderung des Gewerbesteuergesetzes²⁾ wurde unter anderem auch § 8 Ziff. 3 GewStG erfaßt und in der Weise korrigiert, daß die Hinzurechnung der Gehälter und sonstigen Vergünstigungen des stillen Gesellschafters wegfielen.

Die Gewerbesteuerrichtlinien 1964 vom 15. Mai 1964³⁾ paßten sich entsprechend der neuen gesetzlichen Grundlage an:

„... (2) Auf Grund der Änderung des § 8 Ziff. 3 GewStG durch das Gesetz zur Änderung des Gewerbesteuergesetzes vom 30. 7. 1963... sind vom Erhebungszeitraum 1949 an nur die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters hinzuzurechnen.“

Die Frage, wieweit die Vergünstigung des Abschn. 53 Abs. 1 der GewStR a.F. bis zum Inkrafttreten der neuen Richtlinien noch durch die Finanzbehörden zu berücksichtigen war⁴⁾, hat sich durch die oben zitierte Fassung erübrigt. Damit wurde einer der Punkte des Gewerbesteuergesetzes beseitigt, der offensichtlich im Widerspruch zur zivilrechtlichen Sachlage stand, ohne daß wichtige Gründe für eine steuerrechtliche Sonderbehandlung ersichtlich gewesen wären.

¹⁾ Felix, StKRep. 1964, S. 142 f.; Gruss, DStR 1964, S. 128.

²⁾ BGBl. I 1963, S. 563.

³⁾ BStBl. 1965 I, S. 234.

⁴⁾ Weissenborn, FR 1964, S. 413.

2. Kapitel: Rechtsprechung und Literatur

I. Die Gesellschaft des bürgerlichen Rechts (BGB-Gesellschaft) im Zivilrecht

Zivilrechtsprechung und Literatur haben einen klaren Begriff der stillen Gesellschaft herausgearbeitet. Es gibt zwar Fälle, in denen es auch nach Handelsrecht sehr zweifelhaft ist, ob eine stille Gesellschaft oder ein anderes zivilrechtliches Rechtsverhältnis vorliegt, es werden aber dennoch Mindestvoraussetzungen (§§ 335 ff. HGB) gefordert, die, wenn sie nicht vorhanden sind, den klaren zivilrechtlichen Schluß zur Folge haben, daß eine stille Gesellschaft nicht existiert.

Die stille Gesellschaft nach dem HGB erlaubt mannigfaltige Gestaltungsmöglichkeiten für die Parteien¹⁾. Die Varianten gehen jedoch dann über die Grenzen des § 335 Abs. 1 HGB hinaus, wenn sich jemand als „stiller Gesellschafter“ an einem Gewerbe beteiligt, das nicht Handelsgewerbe (§ 335 HGB) ist²⁾.

Als Beispiel sei der Betrieb eines Bauunternehmers angeführt, an dem sich jemand als „stiller Gesellschafter“ mit einer Einlage beteiligen will. Das Bauunternehmen fällt nicht unter die abschließende Aufzählung des § 1 HGB. Es habe im gegebenen Fall auch nicht „Art und Umfang“ i. S. d. § 2 HGB und sei nicht im Handelsregister nach § 5 HGB eingetragen, so daß es zivilrechtlich gemäß letzterer Vorschrift ebenfalls nicht als Handelsgewerbe behandelt werden kann.

Wenn sich jemand mit einer Einlage an diesem Unternehmen beteiligt, kann er niemals die Stellung eines stillen Gesellschafters nach Handelsrecht erlangen.

Zwar ist eine derartige Beteiligung auch zivilrechtlich voll wirksam, d. h. die Rechtsbeziehungen können im Innenverhältnis nach den Vorschriften über die stille Gesellschaft bestimmt werden³⁾, dabei entsteht jedoch keine echte stille Gesellschaft, sondern eine BGB-Gesellschaft nach §§ 705 ff. BGB.

¹⁾ Sudhoff, S. 25.

²⁾ Geßler, § 335, Anm. 7.

³⁾ Paulick, Anm. in StRK § 8 GewStG, Ziff. 2-9, R. 49.

II. Die gewerbesteuerrechtliche Behandlung Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes und des Bundesfinanzhofes

Im Urteil vom 16. 3. 1938¹⁾ hat der Reichsfinanzhof entschieden, daß der Begriff des stillen Gesellschafters im Sinne des § 8 Ziff. 3 GewStG weiter auszulegen sei als im Handelsrecht. Eine Beteiligung an einem Handelsgewerbe sei nicht erforderlich, es genüge vielmehr die Beteiligung an einem Gewerbe schlechthin. Diese umfassendere Deutung des Begriffes ergebe sich daraus, daß § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG ausdrücklich von der Beteiligung an einem Handelsgewerbe spreche, während bei § 8 Ziff. 3 GewStG nur von den Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters die Rede sei.

Als zweiten Gesichtspunkt führt der RFH an, daß diese Auslegung auch deshalb gerechtfertigt sei, weil das Gewerbesteuergesetz für alle Gewerbe gelte²⁾.

Wenn sich die Rechtsprechung der Finanzgerichte nach dieser Entscheidung in vielen gewerbesteuerrechtlichen Fragen, auch in Bezug auf die stille Gesellschaft, bis zur jüngsten Zeit wesentlich geändert hat, so hält der Bundesfinanzhof doch immer noch an der erweiternden Auslegung des Begriffes der stillen Gesellschaft im Gewerbesteuerrecht in diesem Punkte fest.

Im Urteil des BFH vom 5. 6. 1964³⁾ nimmt das Gericht die vorangegangenen Entscheidungen als Ausgangspunkt und schränkt die Ausweitung des Begriffes des stillen Gesellschafters im Gewerbesteuerrecht auf anderen Gebieten, auf die später näher einzugehen sein wird, wesentlich ein. Dagegen übernimmt er – wiederum kommentarlos – die Ansicht des RFH, daß eine Beteiligung an einem Gewerbe genüge.

In einigen Urteilen des BFH werden jedoch bereits gewisse Bedenken laut. Zwar befassen sich diese Entscheidungen nicht unmittelbar mit der Frage, ob die Beteiligung an einem Gewerbe genügt, aber sie berühren das Problem insofern, als sie sich mit der Ordnungsfunktion des bürgerlichen Rechts und der Auslegung der im Steuerrecht verwandten bürgerlich-rechtlichen Begriffe befassen.

In einer nicht veröffentlichten Entscheidung des BFH vom 18. 10. 1962⁴⁾ werden die Bedenken gegen eine erweiternde Auslegung lediglich in einem

¹⁾ VI 154/38, RStBl. 1938, S. 556.

²⁾ Vgl. RFH-U. vom 17. 7. 1940 - VI 177/40 RStBl. 1940, S. 915.

³⁾ IV 213/60 S, BStBl. 1965, S. 49.

⁴⁾ IV 224/60, StRK AO § 222 R. 131.

Halbsatz angedeutet: „... Selbst wenn man die Anwendungsmöglichkeit des § 8 Ziff. 3 GewStG auch dann bejaht, wenn keine stille Gesellschaft im Sinne des Handelsrechts vorliegt...“

Im Urteil vom 15. 11. 1962¹⁾, das sich mit der Frage der erweiternden Auslegung bei gewinnbeteiligten Angestellten befaßt, läßt der IV. Senat die Frage offen, ob er an einer Ausweitung auf Personen, die bürgerlich-rechtlich keine stillen Gesellschafter sind, festhalten will, da dies im vorliegenden Fall nicht zu entscheiden war.

Ebenfalls bei der Frage der Ausweitung des § 8 Ziff. 3 GewStG auf gesellschaftsähnliche Verhältnisse teilt der IV. Senat²⁾ ganz offen die Bedenken des BFH in anderen Urteilen³⁾, nämlich, ob es überhaupt noch vertretbar ist, die weitergehende Auslegung des Begriffes stille Gesellschaft bei der Anwendung des § 8 Ziff. 3 GewStG aufrechtzuerhalten, da das bürgerliche Recht und mit ihm auch das Handelsrecht eine Ordnungsfunktion für Begriffe habe, die in anderen Rechtsgebieten angewandt werden.

Im Urteil vom 8. 7. 1965⁴⁾ wird es dann wieder in einer, in Gedankenstriche gesetzten, Bemerkung als selbstverständlich hingestellt, daß die Beteiligung an einem Gewerbe genüge.

III. Das Dienstverhältnis und die stille Gesellschaft unter zivilrechtlicher Beurteilung

1. Dienstleistungen als Vermögenseinlage i. S. d. § 335 HGB

Es ist in der Rechtsprechung und Literatur seit langem anerkannt, daß die nach § 335 HGB erforderliche Einlage auch in Dienstleistungen bestehen kann⁵⁾. Staub⁶⁾ läßt Dienste als Einlage sogar dann genügen, wenn eine solche Einlage noch gar nicht geleistet ist. Er hält es für ausreichend, wenn das Versprechen, den Gehaltsanspruch einzulegen, der aber zum Zeitpunkt der Vereinbarung noch nicht fällig ist, bei der Gründung der stillen Gesellschaft vorliegt. Während Staub das Zustandekommen einer stillen Gesellschaft auch dann für gegeben hält, wenn der stille Gesellschafter nach aus-

¹⁾ BFH-U. - IV 255/61, StRK GewStG § 8 Ziff. 2-9, R. 46.

²⁾ BFH-U. - vom 3. 7. 1964 355/62 U, BStBl. 1962 III, S. 511.

³⁾ Vgl. BFH-U. vom 3. 7. 1964 - VI 105/61 U, BStBl. 62 III, S. 304 und BFH-U. - VI 115/61 U, BStBl. 62 III, S. 592.

⁴⁾ BFH-U. - IV 30/63 U, BStBl. 1965 III, S. 558.

⁵⁾ Koenigs, S. 37; Speich, FR 1965, S. 59; Lenski-Steinberg, Anm. 3 zu § 8 GewStG.

⁶⁾ Anm. 15 zu § 335 HGB.

drücklicher oder stillschweigender Vereinbarung Dienste übernimmt, die üblicherweise vergütet werden, verlangt Wieland¹⁾ für die wirksame Einlage in Form von Dienstleistungen, daß eine Vergütung für sie vereinbart ist.

Schwierigkeiten können sich bei der Abgrenzung nach zwei Seiten ergeben. Es kann zweifelhaft sein, ob eine stille Gesellschaft vorliegt oder ob – wenn man das verneint – von einem Dienst- (Arbeits-)vertrag auszugehen ist.

2. Zivilrechtliche Abgrenzungen

Da die Steuerrechtsprechung noch einen zusätzlichen, erweiternden Begriff, nämlich den des gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnisses entwickelte und daraus bedeutsame steuerrechtliche Konsequenzen zog, soll den unterscheidenden Merkmalen in kurzen Zügen nachgegangen werden.

a. Arbeits- (bzw. Dienst-)verhältnis

Der Vertrag bestimmt sich nach dem Arbeitsrecht (Tarifverträge etc.) und ergänzend nach den Vorschriften der §§ 611 ff. BGB.

Die Vertragspartner, Arbeitgeber und Arbeitnehmer, verfolgen verschiedene Zwecke. Der des Arbeitgebers ist vorwiegend auf die Erfüllung von Dienstleistungen gerichtet, der des Arbeitnehmers auf die Vergütung für seine Dienste. Das Gehalt oder der Lohn bestehen in der Regel aus einem festen Wochen- oder Monatsbetrag, zu dem zusätzliche Leistungen wie Weihnachtsgeld, Urlaubsgeld, dreizehntes Monatsgehalt und anderes hinzutreten. Des weiteren hat der Arbeitnehmer Anspruch auf soziale Leistungen (Essensgeld, Leistungen für Invalidenversicherung u. a.). Er steht in einem Unterordnungsverhältnis zum Arbeitgeber und ist – je nach seiner Position im Betrieb – mehr oder weniger stark an dessen Weisungen gebunden.

b. Der partiarische Dienst- (Arbeits-)vertrag und seine Abgrenzung zur stillen Gesellschaft

Der Unterschied zwischen beiden Rechtsinstituten erscheint auf den ersten Blick recht einfach. Während beim partiarischen Dienstvertrag ein Dienstverhältnis mit den unter a. dargelegten Voraussetzungen plus einer Beteiligung am Gewinn des Betriebes vorliegt, stellen sich die Dienstleistungen des stillen Gesellschafters nicht als Erfüllung aus einem Dienstvertrag, sondern vielmehr als Leistung der Einlagepflicht aus dem Vertrag über eine stille Gesellschaft (Gesellschaftsvertrag) dar.

¹⁾ Anm. 13 zu § 775 vgl. Gruss, DStR 1964, S. 128.

Es sind jedoch auch Dienstverträge bekannt, für die der Arbeitgeber ganz oder teilweise durch einen Anteil am Geschäftsgewinn das Entgelt leistet. Bei einer Erfolgsbeteiligung werden dem Arbeitnehmer häufig Kontroll-, Informations- und Einflußrechte eingeräumt. Je umfangreicher der Einfluß und die Kontrollrechte des Arbeitnehmers sind, umso stärker drängt sich die Frage auf, wo die Grenze zwischen partiarischem Dienstvertrag und stiller Gesellschaft liegt.

Wenn es auch nicht möglich ist, Abgrenzungsmerkmale abschließend aufzuzählen und jeden Zweifelsfall auszuräumen, so gibt es immerhin Symptome, die zweifelsfrei für ein Dienstverhältnis sprechen.

Ein Arbeitnehmer i. S. d. Betriebsverfassungsgesetzes ist kein stiller Gesellschafter. Eine Reihe arbeits-, gewerbe- und sozialrechtlicher Sachverhalte schließen ebenfalls ein stilles Gesellschaftsverhältnis aus¹⁾:

Insbesondere sind hier zu nennen:

Die Kündigung unterliegt der richterlichen Nachprüfung auf etwaige Sozialwidrigkeit gem. KSchG (Kündigungsschutzgesetz).

Es besteht Anspruch auf Fortzahlung der Bezüge bei Krankheit oder unverschuldetem Unglück gemäß §§ 616 Abs. 2 BGB, 63 HGB, 133 c Abs. 2 GewO.

Bei einem Wettbewerbsverbot müssen die §§ 74 ff. BGB und 133 f. GewO beachtet werden.

Es besteht Beitragspflicht zur Sozialversicherung.

Bei Streitigkeiten ist die Zuständigkeit des ordentlichen Gerichts gegeben²⁾.

Eine Reihe weiterer Anhaltspunkte – vorwiegend wirtschaftlicher Art – kann für das eine oder andere Rechtsverhältnis sprechen. Hier sind insbesondere anzuführen:

Bei der stillen Gesellschaft liegt ein gesellschaftlicher Zusammenschluß zur Förderung eines gemeinsamen Zwecks vor³⁾. Der stille Gesellschafter hat ein Recht auf die Bewirkung des gemeinsamen Erfolges⁴⁾.

¹⁾ Koenigs, S. 38.

²⁾ RGZ 142, S. 21.

³⁾ Koenigs, S. 38; Sudhoff, S. 24.

⁴⁾ Wieland I, S. 468.

Als wesentliches Unterscheidungsmerkmal wurde immer wieder hervorgehoben, daß bei der stillen Gesellschaft im Gegensatz zum partiarischen Darlehen ein Gleichordnungsverhältnis vorliegen müsse und daß die Gleichstellung beider Vertragsschließenden für eine stille Gesellschaft spreche¹⁾. Dem hält Koenigs²⁾ mit Recht entgegen, daß ein gewisses Unterordnungsverhältnis des Stillen unter den Geschäftsinhaber kein aussagekräftiges Anzeichen gegen eine stille Gesellschaft sei. Grundsätzlich steht dem Geschäftsinhaber allein das Recht der Geschäftsführung zu, gleichgültig, ob die Einlage in Geld oder – wie hier – in Dienstleistungen besteht. Wenn es auch nicht erforderlich ist, daß die Einlage in das Eigentum des Geschäftsinhabers übergeht, so muß er doch immerhin darüber verfügen können. Und ein Verfügen über die Einlage, die in Diensten besteht, kann nur in der Weise gewährleistet sein, daß der Geschäftsinhaber dem Stillen gewisse Anweisungen geben kann, d. h., daß er die in Geld schätzbaren Dienstleistungen so einsetzen darf, daß der für ihn größtmögliche Erfolg, der sich im Gewinn niederschlägt, gewährleistet ist.

Kontroll- und Überwachungsrechte

Dem stillen Gesellschafter stehen mindestens die Kontrollrechte des § 338 HGB zu³⁾. Der partiarisch beteiligte Angestellte kann in aller Regel nur die Abschrift der Bilanz verlangen. Lediglich, wenn er an dieser berechnete Zweifel hegt, hat er Anspruch auf eine Klärung im erforderlichen Umfang⁴⁾. Es ist nicht richtig, daß Überwachungsrechte auch in nur geringem Umfang für eine stille Gesellschaft sprechen⁵⁾, denn der partiarisch beteiligte Angestellte darf immerhin – bei Zweifeln – die Vorlage der Unterlagen verlangen, aus denen der Reingewinn hervorgeht. Seine Nachprüfung ist allerdings darauf beschränkt, nachzuprüfen, ob sein Gewinn richtig berechnet wurde⁶⁾. Der partiarisch beteiligte Angestellte steht einem untüchtigen Geschäftsmann praktisch wehrlos gegenüber⁷⁾. Er ist deshalb bei vertragswidriger Untätigkeit des Geschäftsinhabers auf Schadensersatzanspruch beschränkt⁸⁾. Der stille Gesellschafter hingegen hat ein Recht auf bestimmungsgemäße Verwendung der Mittel (Dienstleistungen), die zur Errei-

¹⁾ Weipert, Anm. 40 zu § 335 RGZ a. a. O.

²⁾ S. 39.

³⁾ Vgl. Düchting, DB 1964, S. 563.

⁴⁾ Koenigs, S. 38.

⁵⁾ Geßler, Anm. 24 und 25 zu § 335.

⁶⁾ Wieland I, S. 468 ff.

⁷⁾ Wieland, a. a. O.

⁸⁾ Koenigs, a. a. O.

chung des gemeinsamen Zweckes eingesetzt werden. Der stille Gesellschafter kann bei Untätigkeit des Geschäftsinhabers diesen mit Recht kritisieren, er könnte notfalls sogar Klage auf Tätigwerden des Unternehmers erheben.

Die durch das BVG und das MGBE beträchtlich ausgedehnten Informations- und Überwachungsrechte der Arbeitnehmer und der Einfluß auf die Geschäftsführung, der aus diesen Gesetzen fließt, dienen dem Angestellten jedoch nicht dazu, Gesellschafterfunktionen auszuüben, sondern allein zum Zwecke der Interessenwahrung als Partei eines Arbeitsvertrages¹⁾.

Mit diesem, wenn auch bei weitem nicht abschließenden Versuch sind die wichtigsten Unterscheidungsmerkmale zwischen einem partiarischen Arbeitsverhältnis und einer stillen Gesellschaft aufgeführt. Eine voll befriedigende Abgrenzung zwischen den beiden Rechtsinstituten gibt es nicht. Sie kann auch nicht gefunden werden, da Zivil- und Arbeitsrecht in unterschiedlichem Verhältnis vermischt sein können, und zudem die Vertragsfreiheit des Zivilrechts, nur begrenzt durch wenige Rahmenvorschriften, schier unerschöpfliche Variationsmöglichkeiten bietet.

Es gibt zwar Tatbestände, die sich klar als Arbeitsverhältnisse und andere, die sich zweifelsfrei als stille Gesellschaft darstellen, aber eine noch größere Zahl, bei denen zunächst das Für und Wider zu erörtern ist, um schließlich zu dem mehr oder weniger resignierenden Schluß zu kommen, daß es im Einzelfall häufig auf die Würdigung aller Umstände ankommt, unter Berücksichtigung des erklärten oder mutmaßlichen Willens der Parteien, auf ihre Interessen und wirtschaftlichen Ziele²⁾.

IV. Die Entwicklung des gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnisses im Gewerbesteuerrecht

1. Vorbemerkung

Der Begriff des stillen Gesellschafters wurde im Sinne des § 8 Ziff. 3 GewStG von der Steuerrechtsprechung nicht nur insofern erweitert, als es auf die Beteiligung an einem Handelsgewerbe nicht ankommen soll, sondern auch in der Weise, daß im Falle eines Arbeitsverhältnisses mit starker Gewinnbeteiligung die fragliche Vorschrift des Gewerbesteuergesetzes entsprechend angewandt wurde. Unter gewissen Voraussetzungen, die noch aufgezeigt werden, brauchte also überhaupt keine „stille Gesellschaft“, nicht

¹⁾ Koenigs, S. 39.

²⁾ Koenigs, S. 38; Weipert, Anm. 40 zu § 335.

einmal eine solche an einem Gewerbe, vorliegen. Diese zweite, noch weitergehende Aushöhlung eines bürgerlich-rechtlichen Begriffs im Steuerrecht nahm ihren Ausgang ebenfalls in der grundlegenden Entscheidung des Reichsfinanzhofes vom 16. 3. 1938¹⁾).

2. Die Entwicklung des gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnisses durch den Reichsfinanzhof

Der Sachverhalt dieser wichtigen Entscheidung sei ihrer Bedeutung halber kurz skizziert:

Der Beschwerdeführer war Bauunternehmer. Er gab an, er habe sich infolge seines Alters und seines Gesundheitszustandes zurückgezogen und die Leitung des Betriebes seinem Sohn übertragen. Dieser beziehe Gehalt und Gewinnanteil. Das Finanzgericht setzte dem vom Beschwerdeführer angegebenen Gewerbeertrag von RM 28 110.- gemäß § 8 Ziff. 3 GewStG den Gewinnanteil des Sohnes mit RM 13 898.- und das Gehalt mit RM 9 600.- hinzu.

Der Beschwerdeführer machte geltend, der Sohn sei nicht stiller Gesellschafter, sondern nur am Gewinn beteiligter Angestellter. Die Gewinnanteile und das Gehalt hätten deshalb nicht hinzugerechnet werden dürfen.

Die Rechtsbeschwerde des Steuerpflichtigen wurde vom RFH als unbegründet zurückgewiesen.

Der RFH räumt zunächst ein, daß die Abgrenzung zwischen stiller Gesellschaft und Arbeitsverhältnis mit Gewinnbeteiligung häufig Schwierigkeiten bereitet. Es sei auch nicht jede Beteiligung eines im Betrieb Beschäftigten am Gewinn als stille Gesellschaft aufzufassen. Es müsse vielmehr ein „gesellschaftsähnliches“ Verhältnis vorliegen. Dies sei im allgemeinen anzunehmen, wenn

eine erhebliche Gewinnbeteiligung vorliege,

das Verhältnis auf beiden Seiten für längere Zeit verbindlich sei,

der stille Gesellschafter nicht nur auf Entlohnung ein Recht habe,

das Beschäftigungsverhältnis des Beteiligten auf längere Zeit so festgelegt sei, daß beide Beteiligten hiervon nicht abgehen könnten.

Der RFH liefert in seiner Entscheidung auch den Grund für diese Erweiterung des § 8 Ziff. 3 GewStG mit:

¹⁾ VI 154/38 RStBl. 1938, S. 556.

„...Es würde dem Sinn und Zweck des Gewerbesteuergesetzes, den Ertrag des Gewerbes als solchen zu besteuern, widersprechen, wenn eine derartige Gewinnbeteiligung (von etwa 40 v. H.) des Gewerbeertrages der Gewerbesteuer entzogen werden sollte, und zwar dadurch, daß (der Sohn) nicht als Mitunternehmer, sondern in der Form lediglich eines Angestellten auftritt. Es muß davon ausgegangen werden, daß der § 8 Ziff. 3 GewStG derartige Entlohnungen als Anteile des stillen Gesellschafters auffaßt...“

Die gleiche Begründung findet sich auch in einer späteren Entscheidung des RFH¹⁾.

3. Probleme beim gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnis

Das „Institut“ des gesellschaftsähnlichen Beteiligungsverhältnisses hat eine Reihe von Fragen aufgeworfen und den Begriff des stillen Gesellschafters im Sinne des § 8 Ziff. 3 GewStG vollständig unübersichtlich und verworren gemacht.

Vor allem war unklar:

Wie hoch darf der Hundertsatz der Beteiligung sein, um von einer wesentlichen Beteiligung zu sprechen?²⁾

Genügt eine Umsatzbeteiligung?³⁾

Wegen der Einzelheiten dieser inzwischen rechtsgeschichtlich gewordenen Probleme wird auf die angegebenen Fundstellen verwiesen.

4. Änderung der Rechtsprechung

Der Bundesfinanzhof hat vom gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnis als solchem Abstand genommen.

¹⁾ U. vom 17. 7. 1940 - VI 177/40, RStBl. 1940, S. 915.

²⁾ RFH-U. vom 16. 3. 1938, a. a. O. RFH-U. vom 17. 7. 1940, a. a. O. BFH-U. vom 22. 11. 1955 I 139/54 S, BStBl. 1956 III, S. 4. FG Münster-U. vom 23. 12. 1957 - II c 20-22/57. EFG 1958, S. 205. BFH-U. vom 18. 11. 1958 - I 108/58 U, BStBl. 1959 III, S. 49. BFH-U. vom 5. 6. 1964 - IV 108/63 S, BStBl. 1964 III, S. 51. BFH-U. vom 5. 6. 1964 - IV 213/60 S, BStBl. 1965 III, S. 49. BFH-U. vom 3. 7. 1964 - VI 355/62 U, BStBl. 1964 III, S. 511. Böttcher, StBjb 1959/60, S. 173 f.

³⁾ RFH-U. vom 16. 8. 1934 - VI A 1024/33, RStBl. 1934, S. 1236. RFH-U. vom 27. 7. 1938 - RStBl. 1938, S. 908. RFH-U. vom 17. 7. 1940 - VI 177/40, RStBl. 1940, S. 915. RFH-U. vom 23. 2. 1944 - VI 212/43, RStBl. 1944, S. 405. BFH-U. vom 8. 5. 1962 - I 145/61, HFR 1962, S. 270. BFH-U. vom 18. 10. 1962 - IV 224/60, StRK AO § 222, R. 131. BFH-U. vom 27. 2. 1963 - I 236/59 U, DB 1963, S. 1026.

Nachdem sich noch im Urteil vom 22. 11. 1955¹⁾ eine – wenn auch nicht erweiternde – Fortführung der Reichsfinanzhofs-Rechtsprechung anzukündigen schien, läßt das Urteil vom 23. 7. 1957²⁾ bereits Bedenken erkennen (hier bezüglich der erweiternden Auslegung der Begriffe Pacht und Miete). Im Urteil vom 27. 2. 1963³⁾ verweist der I. Senat auf seine Entscheidung vom 23. 7. 1957. Grundsätzlich seien bei der Verwendung von bürgerlich-rechtlichen Begriffen diese auch nach bürgerlichem Recht auszulegen, wenn sie vom Steuergesetzgeber übernommen würden, da das Steuerrecht ein Bestandteil der allgemeinen Rechtsordnung sei. Das Urteil stellt zurückhaltend fest:

„... Der Senat hat danach Bedenken, noch an der ausdehnenden Auslegung des § 8 Ziff. 3 GewStG hinsichtlich des Begriffes ‚stille Gesellschaft‘ festzuhalten, zum mindesten für gesellschaftsähnliche Verhältnisse von Angestellten...“

Zweifel an der vom I. Senat immerhin noch zum Teil gebilligten Ausweitung des § 8 Ziff. 3 GewStG finden sich auch in dem Urteil des IV. Senats vom 15. 11. 1962⁴⁾.

Die große Wende der Rechtsprechung über das gesellschaftsähnliche Dauerarbeitsverhältnis trat mit dem Urteil des IV. Senats vom 5. 6. 1964⁵⁾ ein. Der Bundesfinanzhof gab in der Entscheidung seine bisherige Rechtsprechung auf und betonte, daß es dahingestellt bleiben könne, ob eine der stillen Gesellschaft ähnliche Beteiligung vorliege. Die Zurechnung nach § 8 Ziff. 3 GewStG könne vielmehr nur dann erfolgen, wenn die Merkmale einer stillen Gesellschaft gegeben seien. Wenn neben gewinnabhängigen Bezügen ein festes, zur Bestreitung des Lebensaufwandes ausreichendes Gehalt gezahlt werde, so spreche dies grundsätzlich für ein Arbeitsverhältnis. Das Urteil läßt jedoch eine Ausnahme offen: Man müsse nämlich dann, wenn neben dem Gehalt von Gewinn und Umsatz abhängige Vergütungen geleistet würden, die das Gehalt in einem erheblichen Umfang übersteigen, prüfen, ob eine gemeinsame Interessenlage vorliege und eine Gleichordnung gegeben sei. In einem solchen Fall spreche dies für eine stille Gesellschaft.

Der Bundesfinanzhof führt seine Rechtsprechung im Sinne eines „Abbaus“ der weiteren Auslegung des § 8 Ziff. 3 GewStG in zwei Urteilen fort und

1) I 139/54 S, BStBl. 1956 III, S. 4.

2) I 50/55 U, BStBl. 1957 III, S. 306.

3) I 236/59 U, DB 1963, S. 1026.

4) IV 255/61, StRK GewStG § 8 Ziff. 2-9, R. 46.

5) IV 108/63 S, BStBl. 1965 III, S. 51.

stellt in seiner Entscheidung vom 8. 7. 1965¹⁾ für die Beurteilung der Frage, ob es sich um ein Angestelltenverhältnis oder um eine stille Gesellschaft handelt, folgendes heraus:

Die nach § 335 HGB geforderte Vermögenseinlage kann auch in Dienstleistungen bestehen²⁾.

Es müssen (abgesehen vom Erfordernis des Handelsgewerbes) die Voraussetzungen im Sinne des § 335 HGB gegeben sein.

Es muß eine gesellschaftliche Stellung des zur Dienstleistung Verpflichteten gegeben sein. Um dies zu beurteilen, ist nicht nur der schriftliche Vertrag von Bedeutung, sondern es sind alle Umstände, auch solche außerhalb des Vertrages, für die Entscheidung heranzuziehen.

Im Urteil vom 5. 8. 1965³⁾, in dem der BFH über die Stellung eines Prokuristen zu entscheiden hatte, dem eine Gewinnbeteiligung von 35% zugesagt worden war und in dem über einen Vertrag zu entscheiden war, der als Zweck die Errichtung einer Kommanditgesellschaft zum Ziel hatte, dieses jedoch nicht erreichte, sah das Gericht eine Mitunternehmerschaft mangels Beteiligung am Anlagevermögen und anderer Umstände als nicht gegeben an. Immerhin bejahte der Senat eine stille Gesellschaft und stellte heraus, daß die Vermögenseinlage nach § 335 HGB auch in Dienstleistungen bestehen könne, was er ja auch in dem vorerwähnten Urteil⁴⁾ zugelassen hatte. Das Urteil stellt besonders darauf ab, daß eine stille Gesellschaft mit Dienstleistungen als Vermögenseinlage

„in seiner Gesamtheit im Sinne einer wirklichen Zweckgemeinschaft gesellschaftlich gewollt und ausgestaltet“

sein müsse.

Die langjährige Rechtsprechung über das gesellschaftsähnliche Dauerarbeitsverhältnis ist damit endgültig fallengelassen worden. Der BFH läßt es nicht mehr zu, daß ein lediglich gesellschaftsähnliches Verhältnis in eine stille Gesellschaft umgedeutet wird und hat damit einen weiteren, bedeutenden Schritt zur gleichmäßigen Behandlung zivilrechtlich definierter Rechtsverhältnisse im Handelsrecht und Steuerrecht getan.

¹⁾ IV 30/63 U, BStBl. 1965 III, S. 558 vgl. auch BFH-U. vom 5. 6. 1964 - IV 213/60 S. BStBl. 1965 III, S. 49 und vom 5. 6. 1964 - IV 108/63 S, a. a. O.

²⁾ BFH-U. vom 27. 2. 1963, a. a. O.

³⁾ IV 138/65 U, BStBl. 1965 III, S. 560.

⁴⁾ a. a. O.

Dadurch, daß der BFH im Urteil vom 5. 8. 1965¹⁾ besonders auf den gewollten Zweck und nicht auf den Vertragswortlaut abstellt, sind nunmehr die Finanzämter verpflichtet, wenn sie bei einem „Dauerarbeitsverhältnis“ zur Hinzurechnung nach § 8 Ziff. 3 GewStG kommen wollen, die wesentlichen Voraussetzungen für das Vorliegen einer stillen Gesellschaft klar herauszustellen. Ihnen ist damit die Ausweichmöglichkeit verwehrt, bei einem Rechtsverhältnis, bei dem es für die stille Gesellschaft „nicht ganz ausreicht“, bei dem aber doch ein beachtlicher „Brocken“ für die Gewerbesteuer gerettet werden soll, mit dem Hinweis auf Umstände, wie z. B. erhebliche Gewinnbeteiligung oder Verbindlichkeit des Vertragsverhältnisses auf längere Zeit, in das Halbdunkel eines gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnisses auszuweichen.

Die Entwicklung der aufgeführten Rechtsprechung verdeutlicht, daß dann, wenn Rechtsbegriffe aus anderen Rechtsgebieten vom Steuerrecht wörtlich übernommen werden, nicht die wirtschaftliche Betrachtungsweise, sondern eben die übernommenen Begriffe für die Besteuerung maßgeblich sein sollten.

Andernfalls führen Erweiterungen zu Provisorien, zu unklaren Abgrenzungen und zur unvermeidlichen Klärung des Einzelfalles auf dem Rechtsweg. Der Rechtsweg aber kann auf die Dauer nicht den Gesetzgeber ersetzen. Dieser nur hat die Möglichkeit, einen (steuerlichen) Tatbestand neu zu fassen, einzugrenzen oder zu erweitern. Wenn dies über einen Zeitraum hinweg nicht geschieht, so liegt der Gedanke nahe, daß der Gesetzgeber dies nicht für notwendig erachtet und davon ausgeht, daß der fragliche Rechtssatz von sich heraus verständlich und klar gefaßt ist. Die Steuerrechtsprechung ist nicht Eigenzweck, sondern hat die Ansprüche und Verpflichtungen der Steuerschuldner und Steuergläubiger auf der Grundlage des geltenden Rechts festzustellen.

5. Weiterbestehende Abgrenzungsprobleme

a. Arbeitsverhältnis und stille Gesellschaft mit Kapitaleinlage

Wie oben bereits behandelt, kann jemand, der am Handelsgewerbe eines anderen durch einen Dienstvertrag verbunden ist, durch einen zweiten Vertrag auch noch mit einer Kapitaleinlage als stiller Gesellschafter beteiligt sein. Das ist handelsrechtlich anerkannt und kam durch die alte Fassung des § 8 Ziff. 3 GewStG auch im Gewerbesteuerrecht zum Ausdruck. Diese alte Bestimmung sprach von den „Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters sowie Gehältern und sonstigen Vergütungen“.

¹⁾ IV 138/65 U, StRK GewStG Ziff. 2-9, R. 71.

Insoweit ist also eine Abgrenzung der beiden Rechtsverhältnisse nicht schwer.

Ein Unterschied zum Handelsrecht ergibt sich allerdings beim Kommanditisten, der steuerrechtlich als Mitunternehmer angesehen wird und deshalb nicht gleichzeitig stiller Gesellschafter an der Kommanditgesellschaft sein kann, da die stille Gesellschaft die Beteiligung am Handelsgewerbe eines anderen verlangt.

b. Stille Gesellschaft mit Dienstleistungen als Einlage

Eine stille Gesellschaft liegt auch dann vor, wenn die Einlage durch Dienstleistungen erbracht wird. Die Einlagepflicht, d. h. die Leistung von Diensten resultiert dann allerdings nicht aus einem Dienstvertrag, sondern aus dem Gesellschaftsvertrag.

c. Arbeitsverhältnis und stille Gesellschaft mit Dienstleistungen als Einlage

Abgrenzungsprobleme bei der stillen Gesellschaft zum partiarischen Dienstvertrag oder zum reinen Dienstvertrag bestehen aber auch noch nach Aufgabe der Erweiterung des § 8 Ziff. 3 GewStG auf die gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnisse.

Dies zeigt besonders deutlich das Urteil des BFH vom 5.8.1965¹⁾. Abgesehen von der Frage, ob Mitunternehmerschaft oder stille Gesellschaft vorliegt, wird in dieser Entscheidung zwischen dem Monatsgehalt und der Gewinnbeteiligung unterschieden. Die jährlich stark schwankende Gewinnbeteiligung überstieg im gegebenen Fall das garantierte Gehalt ganz erheblich und der BFH nahm mit Recht eine stille Gesellschaft als gegeben an, wobei die Vermögenseinlage, die § 335 HGB fordert, in Form von Dienstleistungen erbracht wurde.

Es heißt dann:

„... Wenn die Vorinstanz alle diese Umstände dahin gewürdigt hat, daß B nicht die Stellung eines weisungsgebundenen Angestellten, sondern eines stillen Gesellschafters hatte, so ist das rechtlich bedenkenfrei... In den garantierten Entnahmen von jährlich DM... ist ein festes Gehalt... zu sehen. Nach der nunmehr gemäß den §§ 8 Ziff. 3, 36 Abs. 2 GewStG 1962 vom Erhebungszeitraum 1949 an geltenden gesetzlichen Regelung bleibt dieses Gehalt außer Betracht...“

¹⁾ a. a. O.

Diese Entscheidung bedeutet, daß der BFH in dem vorliegenden Fall zwei Rechtsverhältnisse als gegeben sah: Einen Dienstvertrag, aus dem das feste Gehalt resultierte und einen Gesellschaftsvertrag, in dem die Gewinnbeteiligung ihre Rechtsgrundlage hatte.

Ausgehend von diesem Urteil ist zu fragen:

Kann ein Arbeitnehmer am gleichen Betrieb als stiller Gesellschafter beteiligt sein, indem er die hierfür erforderliche Einlage ebenfalls durch Dienstleistungen erbringt?

Zunächst wird dies zu bejahen sein. Unter a) wurde angeführt, daß – wenn die Einlage in Geld besteht – ein derartiges doppeltes Rechtsverhältnis unproblematisch ist. Des weiteren wurde gesagt, daß eine Einlage in Form von Dienstleistungen handelsrechtlich und steuerrechtlich anerkannt wird. Warum sollte also die Geldeinlage nicht durch eine Einlage von Dienstleistungen ersetzt werden können!

In der Entscheidung vom 5.8.1965 zeigt sich die Abgrenzungsproblematik in besonders anschaulicher Weise. Während die Beschwerdeführerin ein Angestelltenverhältnis geltend machte, entschied der BFH, daß es sich bezüglich der Gewinnbeteiligung um eine stille Gesellschaft handle. Die garantierten Einnahmen von jährlich DM 18 000.– erkannte er jedoch als festes Gehalt an und ließ sie bei der Zurechnung nach § 8 Ziff. 3 GewStG außer Betracht.

Hier muß gefragt werden, warum der BFH die Abgrenzung gerade in dieser Weise vorgenommen hat.

Das sei am gegebenen Zahlenbeispiel kritisch untersucht:

Jahresgehalt: DM 18 000.– aus Dienstvertrag

Gesamtvergütung DM 252 178.– aus Dienstvertrag plus stiller Bet.

Nach § 8 Ziff. 3 GewStG wurden dem Gewerbeertrag hinzugerechnet: DM 252 178.– $\cdot$ $\frac{1}{10}$ DM 18 000.–

Der BFH hat in seinem Urteil vom 5.6.1964¹⁾ entschieden, daß in der Regel auch dann ein Arbeitsverhältnis und nicht eine stille Gesellschaft anzunehmen sei, wenn dem im Betrieb Tätigen neben einem festen, zur Bestreitung des Lebensaufwandes ausreichenden Gehalt eine hohe Gewinnbeteiligung zugebilligt wird.

¹⁾ IV 108/63 S, BStBl. 1965 III, S. 51.

Im obigen Fall lag ein festes, zur Bestreitung des Lebensaufwandes ausreichendes Gehalt von DM 1 500.- pro Monat vor.

Wenn also wirklich sowohl ein Angestelltenverhältnis als auch eine stille Gesellschaft (mit Dienstleistungen als Einlage) vorgelegen hätten, so könnte eine Aufteilung der Beträge auch in anderer Weise erfolgen, etwa:

Jahresgehalt	DM 18 000.-
Gesamtvergütung	DM 252 178.-
	<u>./. DM 18 000.-</u>
Gewinnbeteiligung aus stiller Gesellschaft	DM 234 178.-

Von diesem Gewinn aus Beteiligung als stiller Gesellschafter könnte durchaus ein Teil, beispielsweise DM 20 000.- oder DM 25 000.- eine hohe Gewinnbeteiligung neben dem festen Gehalt im Sinne des Urteils vom 5.6.1964 darstellen.

Hieraus ergibt sich bereits die Problematik einer rein rechnerischen Aufteilung der einzelnen Beträge und ihr Zuschlag zum festen Gewinn einerseits (Betriebsausgaben) und zum Gewinn aus Beteiligung als stiller Gesellschafter (Teil des Gewerbeertrages) andererseits.

Die Beschwerdeführerin wäre im obigen Fall zweifellos gewerbesteuerlich besser gefahren, wenn sie mit B ein wesentlich höheres Festgehalt vereinbart hätte, denn der hinzuzurechnende Betrag nach § 8 Ziff. 3 GewStG hätte sich dadurch verringert.

Die vorliegende Entscheidung ist auch noch aus anderen Gründen bedenklich:

So weist das Urteil darauf hin, daß dem B Kontrollrechte eingeräumt wurden, die zum Teil wesentlich über die dem stillen Gesellschafter nach § 338 HGB zustehenden hinausgehen. Die Kontrollrechte des Gewinnbeteiligten sind aber gerade kein Indiz für eine stille Gesellschaft, da die Anforderungen des § 338 HGB in diesem Punkte nur sehr gering sind.

Dagegen ist ein wichtiger Ausgangspunkt für die Trennung von stiller Gesellschaft und Angestelltenverhältnis, ob die Beteiligten durch gemeinsame Interessen wie Gesellschafter verbunden sind¹⁾, d. h. ob sie einen gemeinsamen Zweck, nämlich die Förderung und günstigste Entwicklung des Betrie-

¹⁾ IV 138/65 U, BStBl. 1965 III, S.560. IV 108/63 S, BStBl. 1965 III, S. 51. IV 30/63 U, BStBl. 1965 III, S. 558.

bes verfolgen oder ob sie nur ihr eigenes Ziel, das dem des anderen nicht entspricht oder gar entgegenläuft, vor Augen haben. Im Angestelltenverhältnis strebt der Arbeitnehmer danach, möglichst viel zu verdienen, wobei ihm die Entwicklung seiner Arbeitsstätte, soweit sie ihm nur sein monatliches Gehalt sichert, verhältnismäßig gleichgültig ist oder zumindest weit im Hintergrund steht.

Es ist doch aber wohl schwer vorstellbar, daß der Angestellte einerseits mit einem gewissen imaginären Teil seiner Dienste lediglich seine eigenen, oben dargestellten Ziele verfolgt, während er bezüglich seiner übrigen, in ihrem Umfang ebenfalls unbekannten Dienste, die angesprochenen gemeinsamen Interessen im Sinne hat.

Des weiteren wirkt als wesentliches Abgrenzungsmerkmal zwischen Angestellten- und Gesellschaftsverhältnis die Feststellung, ob bei den Beteiligten die Unterordnung oder die Gleichordnung dominiert¹⁾.

Zumindest bei einem einheitlichen, nicht teilbaren Arbeitsgebiet ist eine Abgrenzung von solchen Tätigkeiten, bei denen der Angestellte den Anweisungen des Geschäftsinhabers Folge zu leisten hat und solchen, bei denen er in einem Gleichordnungsverhältnis mit dem Geschäftsherrn steht, d. h. weisungsungebunden ist und nach eigenem Ermessen und eigener Einteilung arbeiten kann, so gut wie ausgeschlossen. Eine Trennung des Arbeitsverhältnisses vom Gesellschaftsverhältnis ist nicht denkbar, weil nicht festgestellt werden kann, für welchen Teil der Dienstleistungen das Arbeitsverhältnis die Grundlage bildet und welcher Teil die Einlage bewirken soll.

Speich²⁾ hält eine Abgrenzung dann für möglich, wenn die beiden Rechtsverhältnisse voneinander völlig gelöst und selbständig gehalten werden, besonders wenn zwei schriftliche Verträge mit genauer Angabe der Beschäftigung und den entsprechenden Bezügen vorliegen. Hier ergäben sich keine Schwierigkeiten, sofern die Gewinnanteile und das Tätigkeitsentgelt nicht offenbar unangemessen seien.

Der BFH hat in seinem Urteil vom 8. 7. 1965³⁾ jedoch klar zu verstehen gegeben, daß bei der Beurteilung der Frage, wann ein Angestellten- oder ein Gesellschaftsverhältnis vorliegt, alle Umstände heranzuziehen und zu würdigen sind und daß nicht nur die schriftlich niedergelegten vertraglichen Abmachungen zu entscheiden brauchen.

¹⁾ IV 108/63 S, a. a. O. RGZ 142, S. 14. I 236/59 U, BFH-U. vom 27. 2. 1963, BStBl. 63 III, S. 370.

²⁾ FR 1965, S. 59.

³⁾ a. a. O.

Es kann also nicht nur auf zwei eventuell vorliegende schriftliche Verträge ankommen. Denn seit der Änderung des § 8 Ziff. 3 GewStG, der nur noch die Gewinnanteile, nicht jedoch mehr die Gehälter hinzurechnen läßt, wird der gewerbesteuerpflichtige Geschäftsinhaber bestrebt sein, einen möglichst hohen Anteil der Gesamtvergütungen an seinen Angestellten bzw. stillen Gesellschafter als Gehalt zu deklarieren.

Wenn „alle Umstände heranzuziehen“ sind, so wird von Bedeutung sein, ob die beiden Rechtsverhältnisse überhaupt trennbar sind, also nicht nur, ob dies in schriftlicher Form geschehen ist, sondern objektiv und den Erfahrungen entsprechend denkbar ist.

Es hätte deshalb im Urteil vom 5.8.1965 auch nicht davon ausgegangen werden dürfen, daß DM 18 000.– als Festgehalt bezeichnet wurden, sondern, ob hier überhaupt zwei Rechtsverhältnisse vorlagen.

Daraus ergibt sich:

In der Regel wird, wenn die Tätigkeiten nicht klar auf ein Arbeitsverhältnis einerseits und ein Gesellschaftsverhältnis andererseits aufzuteilen sind, entweder nur ein Arbeitsverhältnis oder nur ein Gesellschaftsverhältnis vorliegen. Kommt die Finanzverwaltung deshalb in ihrer Entscheidung zu dem Schluß, daß eine stille Gesellschaft gegeben ist, so sind nach § 8 Ziff. 3 GewStG auch diejenigen Beträge, die vom Steuerpflichtigen als Festgehalt bezeichnet werden, dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen.

Das widerspricht auch nicht dem § 8 Ziff. 3 GewStG, sondern zwingt den Festsetzungsbeamten nur dazu, klar zu entscheiden, nachdem ihm die Ausweichmöglichkeit auf ein gesellschaftsähnliches Dauerarbeitsverhältnis abgeschnitten ist.

Fällt das Ergebnis bei der Prüfung des Sachverhalts in der Weise aus, daß ein Arbeitsverhältnis mit Gewinnbeteiligung vorliegt, so fällt eine Hinzurechnung nach § 8 Ziff. 3 GewStG gänzlich aus. Daran ändert auch eine sehr hohe Gewinnbeteiligung nichts¹⁾.

Ein gleichzeitiges Vorliegen von Arbeitsverhältnis und stiller Gesellschaft mit Dienstleistungen als Einlage ist nur wenigen, besonders gelagerten Fällen zu eigen und nur dann denkbar, wenn die Arbeitsgebiete klar getrennt sind.

¹⁾ BFH-U. 108/63 S, a. a. O. BFH-U. vom 18. 10. 1962 - IV 224/60 StRK § 222 AO, R. 131.

Folgender Tatbestand fiele darunter:

B ist Angestellter im Betrieb des A. Es liegt ein Arbeitsvertrag mit einem garantierten Festgehalt vor. B steht zu A in einem Unterordnungsverhältnis, er hat den Anweisungen des Geschäftsinhabers Folge zu leisten und sein Ziel ist, dieses Festgehalt regelmäßig zu beziehen und sich seine Arbeitsstelle zu erhalten.

Ein besonderes Geschäftsgebiet jedoch, das den Vertrieb ganz bestimmter Waren beinhaltet, ist dem B anvertraut worden. Auf diesem Geschäftsbe-
reich hat B eine gewisse Selbständigkeit, etwa die Aufgabe, die Branche auszubauen und mit modernen Werbemethoden auszuweiten. Für dieses Geschäftsgebiet wird eine interne eigene Gewinnermittlung durchgeführt (um die Entwicklung dieses Geschäftszweiges verfolgen zu können). Für den Einsatz seiner Dienstleistungen erhält B eine Gewinnbeteiligung an der Branche.

Die stille Gesellschaft ist zwar nicht an einzelnen Geschäften (Metage-
schäften) eines Handelsgewerbes, wohl aber an einem Geschäftszweig, d. h. an einer Niederlassung oder Geschäftssparte möglich¹⁾.

Dieser sicherlich konstruierte, aber immerhin mögliche Sachverhalt soll zeigen, daß beide Rechtsverhältnisse gleichzeitig zwar denkbar, aber recht selten sind.

Besonders strenge Anforderungen für das gleichzeitige Vorliegen sind auch deshalb am Platze, weil B etwa halbtags im Handelsgewerbe des A als Angestellter tätig sein könnte und außerdem halbtags als stiller Gesellschafter am Handelsgewerbe des C. Bei einer solchen Sachlage sind die beiden Rechtsverhältnisse gut unterscheidbar.

Das gleiche muß auch verlangt werden, wenn Arbeitsverhältnis und Gesellschaftsverhältnis im gleichen Betriebe zusammentreffen.

V. Zivilrechtliche Gestaltung weiterer gesellschaftsähnlicher Rechtsverhältnisse

Wenn auch das Abgrenzungsproblem zwischen stiller Gesellschaft und einem partiarischen Dienst- (Arbeits-)verhältnis den Hauptfall für eine erweiternde Auslegung des § 8 Ziff. 3 GewStG abgab, so haben sich Recht-

¹⁾ Geßler, Anm. 19 zu § 335.

sprechung und Literatur doch auch wiederholt mit anderen Rechtsverhältnissen befaßt, bei denen die Frage der Hinzurechnung zum Gewerbeertrag zu klären war¹⁾).

1. Der partiarische Miet- oder Pachtvertrag und der partiarische Darlehensvertrag

Die Einlage, die § 335 HGB unter anderem als Voraussetzung für das Zustandekommen einer stillen Gesellschaft vorschreibt, muß nicht in das Eigentum des Geschäftsinhabers übergehen²⁾. Es genügt vielmehr die Überlassung zum Gebrauch der als Einlage bestimmten Gegenstände.

Wenn deshalb Miet- oder Pachtverträge bzw. Darlehensverträge in der Weise gestaltet werden, daß dem Vermieter usw. neben einer festen Miete, Pacht oder festen Zinsen oder an deren Stelle eine Beteiligung am Gewinn eingeräumt wird, wenn also partiarische Rechtsverhältnisse vorliegen, können sich wieder ähnliche Abgrenzungsprobleme zur stillen Gesellschaft ergeben, wie dies beim partiarischen Dienstverhältnis näher ausgeführt wurde.

a. Partiarischer Miet- oder Pachtvertrag

Bei partiarischen Miet- oder Pachtverträgen ist ein Eigentumsübergang nicht erforderlich³⁾. Der stille Gesellschafter braucht, wenn er diese Einlageform wählt, seine Rechte an den eingelegten Gegenständen nur insoweit aufzugeben, als dies der Gesellschaftsvertrag und ein vermögenswerter Gebrauch für den Geschäftsinhaber erfordern⁴⁾. Der stille Gesellschafter kann deshalb Miteigentümer des eingebrachten Gegenstandes bleiben und es ist darüber hinaus auch zulässig, daß er seine „Einlage“ durch eine Hypothek oder ein Pfandrecht sichert.

Bei der im Einzelfall oft schwierigen Abgrenzung zwischen partiarischen Verträgen und echten stillen Gesellschaften führen zwar verschiedene Vertragsindizien häufig zu einer Trennung, eine klare und abschließende Aufzählung aller Trennungsmerkmale wird jedoch nicht möglich sein.

Der Geschäftsinhaber kann sich beispielsweise, wenn eine stille Gesellschaft vorliegt und der stille Gesellschafter die eingebrachten Gegenstände veräußert, nicht auf die §§ 571, 581 BGB berufen. Während der stille Gesell-

¹⁾ Vgl. BFH-U. vom 22. 1. 1955 - I 139/54 S, BStBl. 1956 III, S. 4; dazu Brönner, S. 24.

²⁾ Geßler, Anm. 15 zu § 335.

³⁾ Grieger, BB 1964, S. 1416.

⁴⁾ Geßler, Anm. 18 zu § 335.

schafter beim Tode des Geschäftsinhabers seine rechtliche Stellung verliert, weil die Gesellschaft in diesem Fall aufgelöst wird, hat beim Tode des Pächters der Verpächter kein Kündigungsrecht und beim Tode des Mieters der Vermieter nur ein Kündigungsrecht nach § 569 BGB¹⁾.

Während ein Verpächter oder Vermieter ein gesetzliches Pfandrecht wegen seiner Forderungen nach §§ 551, 581 Abs. 2, 585 BGB geltend machen kann, fehlt dies, soweit eine stille Gesellschaft vorliegt.

Obwohl somit bedeutende rechtliche Unterschiede zwischen partiarischem Miet- oder Pachtverhältnis und stiller Gesellschaft mit Grundstücken etc. als Einlage vorhanden sind, wird eine Abgrenzung dennoch oft auf Schwierigkeiten stoßen.

Vor allem werden häufig die schriftlichen Verträge, soweit solche überhaupt vorliegen, nicht für eine sichere rechtliche Deutung ausreichen. Leider muß auch hier als völlig unbefriedigendes und dennoch letzthin einziges Unterscheidungsmerkmal im Zweifelsfall darauf zurückgegriffen werden, daß es auf die Umstände des Einzelfalls ankommt.

b. Partiarischer Darlehensvertrag

Weit häufiger als die Einbringung von Dienstleistungen oder beweglichen oder unbeweglichen Sachen besteht die Einlage des stillen Gesellschafters in Geld.

Die Geldleistung an den Geschäftsinhaber kann in zwei verschiedenen Rechtsverhältnissen ihre Rechtsgrundlage haben:

Entweder ist sie die Erfüllung der Einlagepflicht des stillen Gesellschafters aus seinem Gesellschaftsverhältnis oder aber die Folge eines Darlehensvertrages.

Wird dem Darlehensgeber statt fester Zinsen eine Gewinnbeteiligung, die in ihrer Höhe wiederum schwanken kann, eingeräumt, so liegt, wenn nicht weitere Umstände hinzutreten, ein partiarisches Darlehen vor. Da beim partiarischen Darlehen der Geldgeber ebenso wie der stille Gesellschafter gegenüber den Gläubigern des Geschäftsinhabers nicht in Erscheinung tritt²⁾, kommt es für eine Abgrenzung beider Rechtsverhältnisse entscheidend auf die Ausgestaltung des Innenverhältnisses und auf eine Glaubhaftmachung des behaupteten Rechtsverhältnisses an. Das ist die Folge der Vertragsfreiheit im bürgerlichen Recht, die eine Vielzahl von Gestaltungsmöglichkeiten zuläßt.

¹⁾ Vgl. die umfassenden Ausführungen von Koenigs, S. 34 ff.

²⁾ Geßler, Anm. 23 zu § 335.

Ähnlich wie bei der Abgrenzung von anderen partiarischen Verhältnissen lassen sich eine ganze Reihe klarer rechtlicher Unterschiede zwischen partiarischem Darlehen und stiller Gesellschaft anführen.

Zunächst kann ein Darlehen nur in Geld oder in vertretbaren Sachen eingeräumt werden, während die Einlage des stillen Gesellschafters in jeder vermögenswerten Leistung erbracht werden kann¹⁾).

Die Behauptung, daß keine stille Gesellschaft vorliegt, und die Bezeichnung als partiarisches Darlehen kann einen gewissen Anhaltspunkt geben²⁾, besonders, wenn es sich um rechtskundige Parteien handelt³⁾; die Bezeichnung kann hier jedoch auch täuschen⁴⁾.

Häufig ist eine Verlustbeteiligung überhaupt nicht schriftlich vereinbart. Ist dies jedoch der Fall, so wird in der Regel eine stille Gesellschaft vorliegen, da das partiarische Darlehen sein Wesen darin hat, daß der Geldgeber sein Darlehen unversehrt zurückerhält⁵⁾. Immerhin wäre eine ausdrückliche Vereinbarung der Parteien über eine Verlustbeteiligung auch beim partiarischen Darlehen rechtlich möglich⁶⁾.

Ist dem Geldgeber lediglich eine feste Verzinsung oder eine, von den Geschäftsergebnissen unabhängige, gleichbleibende Vergütung zugesichert worden, so liegt keine stille Gesellschaft vor⁷⁾, denn § 336 HGB schreibt für eine stille Gesellschaft zwingend eine Gewinnbeteiligung vor. Sie kann nicht ganz ausgeschlossen werden. Ein fester Zins ist ihr nicht gleichzusetzen⁸⁾.

Geßler⁹⁾ stellt als einziges aussagekräftiges Abgrenzungsindiz die dem Geldgeber eingeräumten Überwachungsrechte heraus¹⁰⁾. Sie würden, je größer sie seien, für eine stille Gesellschaft sprechen. Er schränkt sich jedoch schon im nächsten Satz selbst ein und gibt zu, daß die Kontrollfunktionen auch beim partiarischen Darlehen sehr umfangreich sein könnten. Damit ist also wenig anzufangen.

¹⁾ Saenger, S. 33. Grieger, BB 1964, S. 1416.

²⁾ Weipert, Anm. 40 zu § 335.

³⁾ Koenigs, S. 30.

⁴⁾ Geßler, a. a. O.

⁵⁾ Geßler, a. a. O.

⁶⁾ Koenigs, a. a. O.

⁷⁾ Weipert, Anm. 40 zu § 335.

⁸⁾ RG 122, S. 390. BGH in BB 1954, S. 172.

⁹⁾ Anm. 23 zu § 335.

¹⁰⁾ Vgl. Senftner, S. 62.

Koenigs¹⁾) grenzt negativ ab und erklärt mit Recht, daß nur dann mit Sicherheit auf ein partiarisches Darlehen zu schließen sei, wenn die Kontroll- und Überwachungsrechte ausdrücklich auf ein geringeres Maß, als es § 338 HGB fordert, beschränkt seien. Positiv läßt sich mit den genannten Rechten nicht differenzieren, da es durchaus möglich ist, über die Kontrollrechte gar keine Vereinbarung zu treffen und sich dann die Frage, welchen Umfang sie nun haben, gerade daraus ergibt, ob man eine stille Gesellschaft oder ein partiarisches Darlehen annimmt.

Schließlich kann sich ein Darlehensgeber nicht nur gleiche²⁾), sondern sogar wesentlich höhere Überwachungs- und Kontrollrechte als die des § 338 HGB einräumen lassen. Er kann etwa bestimmte Rechtsgeschäfte, wie die Aufnahme von Gesellschaftern, Kreditkäufe und anderes von seiner Zustimmung abhängig machen, ohne daß dies für eine stille Gesellschaft spricht, sondern seinen einzigen Grund in einem besonders hohen Sicherungsbedürfnis des Darlehensgebers haben kann³⁾).

Indiz für eine stille Gesellschaft wird oft auch ein zwischen den Parteien vereinbartes Abtretungsverbot⁴⁾ sein, denn eine derartige Regelung entspricht den Bestimmungen über die bürgerlich rechtliche Gesellschaft (hier § 717, Satz 1 BGB), die ergänzend für die stille Gesellschaft mit heranzuziehen sind. Natürlich kann auch hier im Rahmen der Vertragsfreiheit eine Ausnahme von der Regel vorliegen.

Die Abgrenzungsmerkmale, die kurz aufgezeigt wurden, könnten noch entsprechend ausgedehnt werden. Sie sind aber praktisch, wenigstens soweit sie Allgemeingültigkeit für eine saubere Trennung in Anspruch nehmen können, alle zum Scheitern verurteilt. Sie bedeuten lediglich in der Außenwelt sichtbar gewordene Anzeichen⁵⁾), die einen Schluß auf die inneren Tatsachen, auf das wirklich Gewollte erbringen können.

Da die rein äußeren Merkmale aber oft nur sehr unvollständig oder fast überhaupt nicht in eventuell vorliegende schriftliche Verträge von den Parteien aufgenommen werden, gerät die Entscheidung, ob ein partiarisches Darlehen oder eine stille Gesellschaft vorliegt, hart an die Grenze des Zufälligen.

¹⁾ S. 32.

²⁾ Weipert, a. a. O.

³⁾ RG Bd. 122, S. 391. BGH-U. vom 19. 9. 1951, LM § 335.

⁴⁾ Weipert, a. a. O. Geßler, Anm. 23 zu § 335.

⁵⁾ Koenigs, S. 30.

Entscheidend bleibt für das Vorliegen einer stillen Gesellschaft, ob Geldgeber und Geldnehmer (Geschäftsinhaber) eine Zweckgemeinschaft begründen wollten¹⁾, ob eine gesellschaftliche Bindung der Vertragsparteien gegeben ist und, wie es Koenigs ausdrückt²⁾, ob ihre Beziehungen sozialrechtlich durchdrungen und insbesondere, ob sie miteinander durch die gesellschaftliche Treuepflicht verbunden sind. Ist das nicht der Fall, sondern verfolgt jede Partei ihre eigenen Interessen (die allerdings oft zwangsläufig weitgehend parallel laufen³⁾), so verbleibt es beim Bestehen eines Darlehens, „dessen Zweck auch bei einer vereinbarten Gewinnbeteiligung stets der einer bloßen Kreditgewährung ist“⁴⁾.

Diese inneren Tatsachen, die für die Abgrenzung allein entscheidend sind, seien unter Berücksichtigung aller Umstände zu ermitteln⁵⁾. Das führt zu dem gleichen, völlig unbefriedigenden Ergebnis wie bei den zuvor besprochenen partiarischen Verhältnissen, unbefriedigend besonders für den Steuerrichter, für den die Abgrenzungen deshalb von besonders großer Bedeutung sind⁶⁾, weil er zu unterscheiden hat, ob „Miet-, Pacht- und Darlehenszinsen“ dem Gewerbeertrag nach § 8 Ziff. 3 GewStG ganz oder bei echten Miet- und Pachtzinsen nur in der halben Höhe nach § 8 Ziff. 7 GewStG hinzuzurechnen sind.

VI. Die gewerbesteuerrechtliche Behandlung

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes und ihr zunächst folgend hat auch die des Bundesfinanzhofes partiarische Rechtsverhältnisse unter gewissen Voraussetzungen als gesellschaftsähnliche Rechtsverhältnisse angesehen. Derartige partiarische Miet-, Pacht- oder Darlehensverhältnisse wurden gleich einer stillen Gesellschaft behandelt, d.h. unter den § 8 Ziff. 3 GewStG subsumiert. Die Miet- und Pachtvergütungen waren dann voll dem Gewerbeertrag hinzuzurechnen.

Bei der Frage, wann bei einem gewinnbeteiligten Verpächter ein gesellschaftsähnliches Verhältnis vorlag, richtete sich – entsprechend dem BFH-

¹⁾ BGH in BB 1951, S. 624.

²⁾ S. 29.

³⁾ Koenigs, S. 29.

⁴⁾ BGH, a. a. O.

⁵⁾ Geßler, Anm. 23 zu § 335.

⁶⁾ Grieger, BB 1964, S. 1416.

Urteil vom 17.4.1958¹⁾ – die höchstrichterliche Rechtsprechung nach dem BFH-Urteil vom 22.11.1955²⁾ und nach den darin aufgestellten Grundsätzen.

Noch bevor die Rechtsprechung über die gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnisse durch den BFH endgültig aufgegeben wurde, bahnte sich eine gleichartige Entwicklung bei den übrigen partiarischen Rechtsverhältnissen an.

So erklärte der BFH im Urteil vom 23.7.1957, daß der Gesetzgeber, wenn er in § 8 Ziff. 8 (jetzt Ziff. 7) GewStG die Begriffe „Miete und Pacht“ verwende, damit an das bürgerliche Recht anknüpfen wolle, das die Rechtsbegriffe geprägt und ihnen einen festen Gehalt gegeben habe (§§ 535 und 581 ff. BGB)³⁾.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die das Ertragssteuerrecht beherrsche, sei auch bei Verwendung von bürgerlich rechtlichen Begriffen zu beachten. Das Ergebnis dürfe aber nicht eine völlig vom bürgerlichen Recht abweichende Bestimmung sein, da das Steuerrecht ein Bestandteil der allgemeinen Rechtsordnung sei. Eine verschiedenartige Behandlung sei nur dann am Platze, wenn das Gesetz erkennbar etwas anderes bestimme. Der BFH macht jedoch im „Kampf für das bürgerliche Recht“ insoweit eine Einschränkung, als er sagt:

„... Die wirtschaftliche Betrachtungsweise führt allerdings dazu, einen wirtschaftlichen Vorgang rechtlich einheitlich zu würdigen. Ist ein Vertrag seinem wesentlichen rechtlichen Gehalt nach ein Mietvertrag, so wird er steuerlich ganz als solcher gewürdigt, auch wenn er gewisse Nebenleistungen enthält, die dem Vertragstyp ‚Miete‘ oder ‚Pacht‘ nicht entsprechen. Ebenso müssen, wenn ein Vertrag seiner Art nach kein Miet- oder Pachtvertrag ist, die in ihm etwa enthaltenen Elemente von Miete oder Pacht außer Betracht bleiben...“

Diese Grundsätze kommen im Urteil des IV. Senats vom 17.4.1958⁴⁾ allerdings noch nicht zum Durchbruch. Vielmehr bleibt dieses Urteil ganz im Rahmen der Rechtsprechung des RFH und des BFH über gewinnbeteiligte Angestellte⁵⁾. Ein gesellschaftsähnliches Verhältnis genügt für die Annahme

¹⁾ IV 539/56 U, BStBl. 1958 III, S. 278.

²⁾ I 139/54 S, BStBl. 1956 III, S. 4.

³⁾ I 50/55 U, BStBl. 1957 III, S. 306.

⁴⁾ IV 593/56 U, BStBl. 1958 III, S. 278.

⁵⁾ RFH-U. vom 16.3.1938 - VI 154/38, RStBl. 1938, S. 556. BFH-U. vom 22.11.1955, a. a. O. Anm. zum BFH-U. vom 22.11.1955, BB 1958, S. 586.

einer stillen Gesellschaft und die Hinzurechnung nach § 8 Ziff. 3 GewStG. Erforderlich seien dafür allerdings eine erhebliche Gewinnbeteiligung und eine Verbindlichkeit des Verhältnisses auf beiden Seiten für längere Zeit.

Der I. Senat baut im nichtveröffentlichten Urteil vom 6.7.1965¹⁾ seinen grundsätzlichen Standpunkt aus und gibt zu verstehen, daß es bei der Abgrenzung zwischen einer stillen Gesellschaft und einem partiarischen Pachtverhältnis auf die Umstände des Einzelfalles ankomme, daß jedenfalls die Gewinnabhängigkeit des Pachtzinses das Pachtverhältnis nur zu einem partiarischen Rechtsverhältnis mache. Auch das Recht des Verpächters, das verpachtete Grundstück während der Pachtdauer veräußern zu dürfen, widerspreche in der Regel dem Gesellschaftszweck.

Schließlich verläßt auch der IV. Senat in der Entscheidung vom 5.6.1964²⁾ gleichzeitig mit der Aufgabe des gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnisses³⁾ seine bisherige Rechtsauffassung:

„Auch im Bereich der Gewerbesteuer kann der Begriff der stillen Gesellschaft nicht anders ausgelegt werden als im Handelsrecht. Der Senat gibt seine in der Entscheidung IV 593/56 U vom 17.4.1958 (BStBl. 1958 III, S. 278) vertretene Auffassung auf, daß bei einem gewinnbeteiligten Verpächter zur Anwendung des § 8 Ziff. 3 GewStG ein der stillen Gesellschaft wirtschaftlich ähnliches Verhältnis genügt.“

3. Kapitel: Kritische Stellungnahme

I. Vorbemerkung

Die vorangegangenen Ausführungen haben gezeigt, daß § 8 Ziff. 3 GewStG in zwei Richtungen erweitert wurde:

Zum einen wurde der Begriff des stillen Gesellschafters auf Gesellschaften ausgedehnt, die nicht unter § 335 HGB fallen, zum anderen für Rechtsverhältnisse übernommen, die überhaupt keine Gesellschaften sind (gesellschaftsähnliche Verhältnisse).

Grundsätzliche Bedenken gegen die erstgenannte Erweiterung sollen den Problemen angefügt werden, nachdem die zweitgenannte Erweiterung aufgegeben wurde.

¹⁾ I 339/62, HFR 1965, S. 546.

²⁾ IV 213/60 S, BStBl. 1965 III, S. 49.

³⁾ BFH-U. vom 5.6.1964 - IV 108/63 S, BStBl. 1965 III, S. 51.

II. Bedenken gegen eine erweiternde Auslegung des § 8 Ziff. 3 GewStG

1. Das Urteil des Reichsfinanzhofes vom 16. 3. 1938

Die Erweiterung des Begriffes der stillen Gesellschaft im Gewerbesteuer-gesetz, nämlich der Verzicht auf das handelsrechtliche Erfordernis der Be-teiligung an einem Handelsgewerbe, ausgehend vom Urteil des RFH vom 16. 3. 1938¹⁾, hat erstaunlich wenig Kritik²⁾ und demzufolge auch verhält-nismäßig wenig Verfechter auf den Plan gerufen. Es wird in großen Erläute-rungswerken zum Gewerbesteuergesetz praktisch kommentarlos über-nommen³⁾.

Das vorstehende Urteil hat wohl die kürzeste, aber auch die schärfste Kritik durch Buchwald⁴⁾ erfahren, der ihm schlechthin jede sachliche Begründung abspricht und es allein auf die „durch den Beamten repräsentierte gesunde Volksanschauung“ (oder die nationalsozialistische Volksanschauung) ge-stützt sieht. Buchwald bemängelt, daß das Urteil kritiklos von Kommentar zu Kommentar fortgeschleppt wird und daß es sich bei ihm nicht um den Ge-gensatz von steuerrechtlicher und zivilrechtlicher Beurteilung, sondern vielmehr darum handele, ob die behauptete zivilrechtliche Gestaltung wirklich zustandegekommen sei und für die steuerrechtliche Beurteilung überhaupt zu Grunde gelegt werden könne.

a. Die Frage nach dem Umfang der Gültigkeit des Gewerbesteuergesetzes

Der RFH begründet im zitierten Urteil die Erweiterung damit, daß das Ge-werbesteuergesetz alle Gewerbe der Gewerbesteuer unterwerfe (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG). Wenn der Gewerbebegriff (besonders in seiner Abgren-zung zum freien Beruf) auch nicht vollständig klar liege, so stehe doch soviel fest, daß Handelsgewerbe als Sonderfall des Gewerbes zu betrachten sei und somit auch grundsätzlich mit § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG angesprochen sei. Diese Begründung des RFH ist jedoch insofern nicht stichhaltig, als ja gar nicht in Zweifel gestellt wird, daß das Handelsgewerbe der Gewerbe-steuer zu unterwerfen ist. Wenn jedoch auf der einen Seite behauptet wird, weil die Gewerbesteuer alle Gewerbe umfasse, genüge für den Begriff des stillen Gesellschafters hier auch die Beteiligung an einem Gewerbe, so kann andererseits entgegengehalten werden:

¹⁾ a. a. O.

²⁾ Muthling, Anm. 4 zu § 8 GewStG. Koch, DB 1961, S. 1002; aber Hartz, DB 1956, S. 103.

³⁾ Blümich-Boyens-Steinbring-Klein-Hübl, GewStG, S. 77.

⁴⁾ BB 1959, S. 107, Anm. 4 z. U. d. RFH vom 16. 3. 1938.

§ 8 spricht nur von den Hinzurechnungen zum Gewinn aus Gewerbebetrieb. Bei diesen Hinzurechnungen hat der Gesetzgeber eine abschließende Aufzählung gebracht, zu der unter anderem eben auch die Ziff. 3 gehört, bei der von den Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters die Rede ist.

Auch die Begründung des RFH, in § 20 Abs. 1 Satz 2 EStG (und § 43 Abs. 1 Ziff. 2 EStG) spreche der Gesetzgeber im Gegensatz zu § 8 Ziff. 3 GewStG von den „Einkünften aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter“, kann nicht durchschlagend sein¹⁾, denn der Begriff des stillen Gesellschafters war zur Zeit des Entstehens des Einkommensteuergesetzes noch wesentlich umstrittener als bei der Schaffung des Gewerbesteuergesetzes. Unser heutiges, im Gerippe noch aus dem Jahre 1938 stammendes Gewerbesteuergesetz fand einen Begriff des stillen Gesellschafters vor, der nur noch in den sozusagen „internen“ handelsrechtlichen Abgrenzungsfragen nicht geklärt war (und das heute auch noch nicht vollständig ist).

b. Zivilrechtliche Gestaltungsmöglichkeiten

Es ist die Meinung vertreten worden²⁾, daß gegen die Erweiterung und den Verzicht auf das Erfordernis der Beteiligung an einem Handelsgewerbe, sowie gegen eine entsprechende gewerbesteuerliche Behandlung als stille Gesellschaft keine Bedenken bestünden, da es ja den Beteiligten im Rahmen der nachgiebigen Vorschriften des Zivilrechts unbenommen bleibe, eine zivilrechtlich vorliegende BGB-Gesellschaft im Innenverhältnis nach den Vorschriften über die stille Gesellschaft zu bestimmen.

Daß eine derartige Gestaltung durchaus möglich und auch wirksam ist, wurde oben bereits dargelegt. Diese Ansicht geht jedoch an dem Problem insofern vorbei, als es ja hier primär nicht entscheidend ist, welche zivilrechtlichen Variationsmöglichkeiten dem Steuerpflichtigen offenstehen, sondern um die Frage, ob es vertretbar ist, einen handelsrechtlichen Begriff im Steuerrecht anders auszulegen.

c. Der Wortlaut des Gesetzes

Der RFH stützte in seinem Urteil vom 16. 3. 1938³⁾ seine Begründung darauf, daß § 8 Ziff. 3 GewStG im Gegensatz zu § 20 Abs. 1 Ziff. 1 EStG nicht vom Handelsgewerbe spreche. Daß der Begriff der stillen Gesellschaft handels-

¹⁾ Vgl. Paulick, Handbuch der stillen Gesellschaft, S. 320.

²⁾ Paulick, Anm. z. U. d. BFH vom 3. 7. 1964 - VI 355/62 U, a. a. O. in StRK § 8 GewStG, Ziff. 2-9, R. 49.

³⁾ a. a. O.

rechtlich (abgesehen von den Grenzfällen) eindeutig ist, wurde bereits erörtert. Skuhr¹⁾ wendet sich mit der Argumentation gegen eine unterschiedliche Auslegung, daß eine Unterscheidung zwischen einer stillen Beteiligung (schlechthin) und einer stillen Beteiligung im besonderen nicht möglich sei. In der etwas ausführlicheren Ausdrucksweise des § 20 EStG könne nicht die Möglichkeit gesehen werden, alle anderen gesetzlichen Formulierungen, in denen der Ausdruck stille Gesellschaft ohne Zusatz verwandt werde, als auslegungsfähig im Sinne einer Gesellschaft schlechthin zu betrachten.

Es scheint im übrigen verfehlt, ständig von der Auslegung des Begriffes stiller Gesellschafter bzw. von seiner Erweiterung zu sprechen. Denkbar wäre lediglich, zu sagen, daß der Begriff stille Gesellschaft des Gewerbesteuerrechts ein völlig anderer ist als im Handels- und Einkommensteuerrecht, also ein typisch gewerbesteuerrechtlicher, so daß er hier nur im Sinne des Gewerbesteuergesetzes zu verstehen wäre.

Ball²⁾ betont die grundsätzliche Verschiedenheit der Begriffe in den beiden Rechtsgebieten.

Dem steht jedoch entgegen, daß der stille Gesellschafter einen festgeprägten juristischen, und zwar handelsrechtlichen Begriff darstellt.

Wenn der Gesetzgeber im Steuerrecht bewußt einen Rechtsbegriff aus einem anderen Rechtsgebiet übernimmt, so bedarf es m. E. keiner Auslegung. Formen und Gestaltungsmöglichkeiten des bürgerlichen Rechts sind nur dann bei der Besteuerung unerheblich, wenn sie als Mißbrauch anzusehen sind, mit dem eine Steuerpflicht umgangen oder gemindert werden soll (§ 6 StAnpG). In solchen Fällen greift nach § 6 Abs. 2 StAnpG die wirtschaftliche Betrachtungsweise ein.

Der Begriff Gewerbe, aus der Wirtschaftssprache entlehnt, findet sich in vielen Gesetzeswerken, so im Gewerbesteuergesetz (§ 2 GewStG), im Handelsgesetzbuch (vgl. z. B. § 1 Abs. II HGB – Gewerbebetrieb, § 2 Satz 1 HGB – gewerbliches Unternehmen, § 5 HGB – Gewerbe), in der Gewerbeordnung. Besondere Bedeutung hat er natürlich in den Wirtschaftswissenschaften.

Der Begriff des Gewerbes in den verschiedenen Gesetzen hat zwar stets auch gleiche Merkmale, aber – je nach der gesetzlichen Bestimmung – auch unterschiedliche. Man kann sich ihn als eine Anzahl von Kreisen vorstellen, die sich zwar schneiden, aber nicht decken.

¹⁾ DStZ/A 1964, S. 148.

²⁾ Vgl. s. Monografie: Steuerrecht und Privatrecht und Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des RFH, StW 1928, 995 ff.

Gerade im Gewerbesteuerrecht sind (§ 2 Abs. 2 GewStG) handelsrechtliche Formen für die Besteuerung Ausgangspunkt und gleichzeitig rechtlicher Tatbestand. Da nun der Begriff des Handelsgewerbes ein klar abgegrenzter ist, somit nicht die weniger scharfe Form des Gewerbebegriffes teilt, wird eine andere Deutung des „stillen Gesellschafters“ sowohl im Gewerbesteuer- als auch im Handelsrecht ausgeschlossen¹⁾).

2. Interpretatorische Erwägungen über eine erweiternde Auslegung

Der unterschiedlichen Auslegung des Begriffs des stillen Gesellschafters stellen sich Bedenken entgegen, die über den Rahmen des § 8 Ziff. 3 GewStG hinausgehen. Es gilt, verschiedene Grundsätze einander gegenüberzustellen, auf der einen Seite den der wirtschaftlichen und steuerlichen Betrachtungsweise, auf der anderen Seite den der Ordnungsfunktion des bürgerlichen Rechts, der Rechtsordnung, der Rechtssicherheit und Gerechtigkeit.

Das Bundesverfassungsgericht hat in seinem Urteil vom 24. 1. 1962 herausgestellt, daß das bürgerliche Recht – auch für das Steuerrecht – eine Ordnungsfunktion ausübt²⁾. Die zitierte Entscheidung erging zwar auf Grund einer Verfassungsbeschwerde gegen Gewerbesteuermeßbescheide, die auf der Bestimmung des § 8 Ziff. 6 GewStG beruhen.

Dennoch läßt sich aus dem Urteil ein wichtiges Argument gegen die erweiternde Auslegung des § 8 Ziff. 3 GewStG ableiten.

Die Entscheidung führt aus:

„Wegen der Eigenart des in erster Linie fiskalischen Zwecken dienenden Steuerrechts braucht der Steuergesetzgeber zwar nicht durchgängig an die bürgerlich-rechtliche Ordnung anknüpfen. Privat- und Steuerrecht sind aber dort tiefgreifend verbunden, wo das Steuerrecht nicht nur an die gegebenen Lebensverhältnisse anknüpft, sondern den Steuergegenstand prinzipiell nach Rechtsformen des bürgerlichen Rechts bestimmt...“

§ 8 Ziff. 3 GewStG knüpft aber nicht nur an die zivilrechtliche (handelsrechtliche) Ordnung an, sondern übernimmt den Begriff des stillen Gesellschafters aus den §§ 335 ff. HGB.

Auch in der Rechtsprechung des BFH findet man den Begriff der Ordnungsfunktion des bürgerlichen Rechts³⁾. Im Urteil vom 3. 7. 1964 wird offen

¹⁾ Skuhr, DSzZ/A 1964, S. 148.

²⁾ 1 BvR 845/58, BVerfGE 13, 331, 340.

³⁾ U. vom 23. 7. 1957 I 50/55 U, BStBl. 1957 III, S. 306. U. vom 29. 3. 1962 VI 105/61 U, BStBl. 1962 III, S. 304. U. vom 3. 7. 1964 VI 355/62 U, BStBl. 1964 III, S. 511.

die Frage aufgeworfen¹⁾, ob die bisherige, gegenüber dem Handelsrecht weitergehende Annahme von stillen Gesellschaften bei der Anwendung des § 8 Ziff. 3 GewStG überhaupt noch vertretbar sei. Die Ordnungsfunktion des bürgerlichen Rechts lasse es im allgemeinen nicht zu, die im bürgerlichen Recht geprägten Begriffe in anderen Rechtsgebieten in einem anderen Sinn anzuwenden.

Die Ordnungsfunktion des bürgerlichen Rechts für das Steuerrecht wird demnach vom BVerfG und grundsätzlich auch vom BFH anerkannt. Während der BFH ihre Bedeutung darin sieht, daß bürgerlich-rechtliche Begriffe im Steuerrecht im allgemeinen nach ihrem zivilrechtlichen Gehalt zu verstehen sind, geht das BVerfG noch einen Schritt weiter. Der Steuergesetzgeber müsse immer dann an die bürgerlich-rechtliche Ordnung anknüpfen, wo er, von einem Sachverhalt ausgehend, zivilrechtliche Begriffe für die Beschreibung des Steuertatbestandes verwende.

Hoffmann²⁾ hält es für denkbar, daß das Urteil des BVerfG der Bedeutung der wirtschaftlichen Betrachtung für die Besteuerung nicht voll gerecht wird.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise, die im § 1 StAnpG verankert ist, hat zweifellos ihre Berechtigung und ihren Grund darin, daß das Steuerrecht Ziele vorwiegend fiskalischer Art verfolgt. Das Ertragssteuerrecht muß auch bei der Auslegung von Begriffen, die der Steuergesetzgeber aus dem bürgerlichen Recht übernommen hat, die wirtschaftliche Betrachtungsweise berücksichtigen.

Das Ergebnis einer derartigen Interpretation darf jedoch nicht dazu führen, daß der rechtliche Inhalt solcher Begriffe völlig abweichend vom bürgerlichen Recht bestimmt wird, d. h. der Kern eines zivilrechtlichen Begriffes angegriffen oder gar ausgeschaltet wird.

Die Ordnungsfunktion des bürgerlichen Rechts ist nicht etwa so zu verstehen, daß sich das Steuerrecht dem Zivilrecht unterordnen müßte. Das wäre schon von den verschiedenartigen Zielsetzungen der beiden Rechtsgebiete her nicht denkbar.

Aber die beiden Rechtsgebiete gehören einer gemeinsamen Rechtsordnung an. Das BVerfG³⁾ stellt heraus, daß die Entsprechung von Privat- und Steuerrecht nicht nur im Interesse der Klarheit und Einheit, sondern vor allem der inneren Autorität der Rechtsordnung liegt.

¹⁾ a. a. O.

²⁾ Anm. z. BFH-U. vom 3. 7. 1964 - VI 355/62 U, FR 1964, S. 513.

³⁾ a. a. O.

Auch der BFH bekennt sich zum Grundsatz der Rechtsordnung¹⁾. Eine Ausnahme hiervon sei nur dann gerechtfertigt, wenn im Steuerrecht Begriffe aus dem bürgerlichen Recht verwendet würden, die nach dem Willen des Gesetzgebers erkennbar einen anderen Sinn haben sollen oder wenn sich zwingend aus dem Sinn und Zweck des Steuerrechts eine andere Begriffsbestimmung ergebe.

Da nun aber einmal der Begriff des stillen Gesellschafters in das Gewerbesteuerrecht übernommen wurde, sind für eine andere Auslegung keine einleuchtenden Gründe zu ersehen, weil der Gesetzgeber durchaus auch in der Lage gewesen wäre, für den strittigen Begriff des stillen Gesellschafters einen anderen oder eine Umschreibung zu verwenden.

Der Grundsatz der Rechtsordnung²⁾ ist die Voraussetzung für die Rechtssicherheit. Je geschlossener die Rechtsordnung sich darstellt, desto gefestigter und bestimmbarer ist die Stellung des Betroffenen, hier des Steuerpflichtigen, im Verhältnis zu den ihn berührenden Rechtsnormen. Sie ist dann klar und unmißverständlich. Das besagt jedoch nicht, daß Rechtssicherheit unbedingt gerecht sein muß. Vielmehr ist eine Abwägung zwischen Rechtssicherheit und Gerechtigkeit durchzuführen. Wenn nach den angeführten Gründen für eine konsequente Gleichbehandlung des Begriffes der stillen Gesellschaft im Handels- und Gewerbesteuerrecht eingetreten wird, so sollen andererseits nicht die gewerbesteuerlichen praktischen Folgen übersehen werden. Dies sei an einem Beispiel erläutert:

Ein kleiner Gewerbebetrieb, der nicht unter den Katalog des § 1 HGB fällt und auch nicht die Größe und den Umfang erreicht, um über § 2 HGB dazu verpflichtet zu sein, sich im Handelsregister eintragen zu lassen, und an dem sich jemand mit einer Einlage beteiligt (sonst bürgerlich-rechtliche Gestaltung nach §§ 335 ff. HGB), würde bei voller Gleichbehandlung des stillen Gesellschafters im Gewerbesteuerrecht den Vorteil genießen, daß die Gewinnanteile nach § 8 Ziff. 3 GewStG nicht hinzuzurechnen wären. Dieser beschriebene Betrieb führe somit besser als ein anderer, ebenfalls kleiner Unternehmer, der unter § 1 HGB aufgeführt wäre.

Die unterschiedliche Behandlung wird sich bei einem großen Gewerbebetrieb erübrigen, da er, falls er nicht bereits unter § 1 HGB fällt, auf Grund seiner Größe und seines Geschäftsumfangs über § 2 HGB ebenso zu behandeln wäre (handels- und gewerbesteuerrechtlich).

¹⁾ U. vom 29. 3. 1962, a. a. O.

²⁾ Vgl. hierzu auch Hense in StW 1925 Sp. 1963 ff.

Eine gewerbesteuerlich unterschiedliche Behandlung zweier wirtschaftlich zumindest sehr ähnlicher Betriebe stellt sicherlich eine gewisse Ungerechtigkeit dar, eine Ungerechtigkeit allerdings, die bei einer konsequenten Gleichstellung des zivilrechtlichen mit dem gewerbesteuerrechtlichen Begriff der stillen Gesellschaft durch die Finanzrechtsprechung nur noch in der Unvollkommenheit der gewerbesteuergesetzlichen Bestimmung des § 8 Ziff. 3 GewStG zu suchen wäre.

Gleichzeitig würde jedoch, sollte die Rechtsprechung diesen Schritt machen, dieser Nachteil die Rechtssicherheit und die Rechtsklarheit fördern. Daß dadurch auf den Steuergesetzgeber ein gewisser Druck ausgeübt würde, nun seinerseits auch diese Ungerechtigkeit zu beseitigen, ist mit großer Wahrscheinlichkeit zu erwarten.

III. Das Für und Wider der bisherigen Rechtsprechung bei den gesellschaftsähnlichen Verhältnissen

1. Keine Vereinfachung der Problematik

Durch die Aufgabe der Rechtsprechung über gesellschaftsähnliche Verhältnisse, ihrer früheren Gleichstellung mit einer stillen Gesellschaft und der Hinzurechnung nach § 8 Ziff. 3 GewStG ist das Abgrenzungsproblem nicht etwa gelöst, sondern nur verschoben worden, und zwar auf die Seite des Zivilrechts.

Die Tendenz der Annäherung zwischen bürgerlichem Recht und Steuerrecht und die damit verbundene gleichmäßige Auslegung bürgerlich-rechtlicher Begriffe ist zu begrüßen und hat sich auch – neben den partiarischen Rechtsverhältnissen – bei anderen, nicht mit der stillen Gesellschaft zusammenhängenden Fragen immer stärker durchgesetzt¹⁾.

Von einer Gleichbehandlung ist nur abzusehen, wenn eine Abweichung aus zwingenden Gründen erforderlich ist²⁾, wenn eine Gleichbehandlung zu einem steuerlich unsinnigen Ergebnis führen würde³⁾ oder wenn ein gegenteiliger Wille des Steuergesetzgebers klar feststellbar ist⁴⁾.

¹⁾ Vgl. Urteile vom 17. 7. 1959 - IV 154/57 U, BStBl. 1959 III, S. 345. 17. 12. 1959 - IV 201/56 S, BStBl. 1960 III, S. 68. 24. 2. 1961 - IV 84/60 U, BStBl. 1961 III, S. 188. 5. 12. 1961 - I 106/60 U, BStBl. 1962 III, S. 52. 21. 8. 1962 - I 82/60 U, BStBl. 1963 III, S. 178.

²⁾ BFH-U. vom 21. 8. 1962, a. a. O.

³⁾ BFH-U. vom 5. 12. 1961, a. a. O.

⁴⁾ BFH-U. vom 24. 2. 1961, a. a. O.

Grieger¹⁾) gibt mit Recht zu bedenken, daß die bisherige Rechtsprechung des RFH und des BFH die gesellschaftsähnlichen Verhältnisse so stark beschränkt und abgegrenzt hatte, daß die Auslegung in der Praxis kaum Schwierigkeiten bereitete.

Neue erhebliche Ungewißheit und Unsicherheit sei nunmehr deshalb zu erwarten, weil das bürgerliche Recht und die dazu ergangene Rechtsprechung keine Abgrenzungsmerkmale zwischen partiarischen Rechtsverhältnissen und stiller Gesellschaft entwickelt hätten, die im Massenbesteuerungsverfahren einigermaßen sichere Beurteilung zulassen könnten.

Sicherlich war die frühere Rechtsprechung und die Anwendung der Hinzurechnungsvorschrift dadurch wesentlich übersichtlicher, daß sie auf der einen Seite Tatbestände hatte, die eindeutig eine stille Gesellschaft darstellten und auf der anderen Seite Sachverhalte, deren Subsumtion unter § 8 Ziff. 3 GewStG zu verneinen war.

Bei allen Zweifelsfällen ging es nur darum, ob ein gesellschaftsähnliches Verhältnis vorlag oder nicht. Eine solche Entscheidung fiel in der Praxis auch dadurch leicht, daß bei Arbeitsverhältnissen leitender Angestellter und entsprechend bei den anderen gesellschaftsähnlichen Verhältnissen eine Gewinnbeteiligung von mindestens 25 v.H. zur Annahme eines gesellschaftsähnlichen Verhältnisses genügte.

2. Zivilrecht, „steuerliches“ Zivilrecht, Rechtsordnung

Dennoch war der frühere Standpunkt unhaltbar, denn eine Abgrenzung verschiedener Rechtsverhältnisse (unter anderem) durch Prozentzahlen kann niemals vertragsentscheidend sein, wenigstens im bürgerlichen Recht nicht.

Da der BFH sich jedoch dazu bekannte, daß im Steuerrecht übernommene bürgerlich-rechtliche Begriffe nicht anders auszulegen sind, ist es auch müßig, Untersuchungen darüber anzustellen, ob dem Begriff „stiller Gesellschafter“ im Steuerrecht nicht doch eine andere Bedeutung zukommt.

In seinem ausgezeichneten Aufsatz „Zivilrechtliche Gestaltung in steuerrechtlicher Beurteilung“ setzt sich Buchwald²⁾) mit dieser Frage, mit der Selbständigkeit der steuerrechtlichen Begriffe und Tatbestände gegenüber den zivilrechtlichen auseinander. Er führt aus, daß das Zivilrecht das Leben unter seine Begriffe ordnet, um die Rechtssphären der einzelnen gerecht gegeneinander abzugrenzen, während das Steuerrecht genau die gleichen Le-

1) BB 1964, S. 1416.

2) Rdsch. f. GmbHR 1955, S. 104.

bensvorgänge unter seine Begriffe für seinen Zweck erfaßt. Beide Begriffssysteme stünden selbständig nebeneinander und sie beträfen beide die gleiche Wirklichkeit. „Zu dieser Wirklichkeit gehört für das Steuerrecht auch die zivilrechtliche Gestaltung. Diese hat es anzuerkennen oder nicht anzuerkennen. Es muß sie einfach hinnehmen.“

Buchwald fährt fort, daß auch dort, wo das Steuerrecht Begriffe und Tatbestände des Zivilrechts aufnehme, ein rein steuerrechtlicher Tatbestand vorliege. Durch den Gebrauch der gleichen Worte für ganz verschiedene Begriffe entstehe der schiefe Eindruck, als erkenne das Steuerrecht die zivilrechtliche Gestaltung nicht an.

„Ebenso deckt sich die zivilrechtliche Einteilung in ... stille Gesellschaften ... nicht mit dem steuerlichen in Mitunternehmensschaften und stille Gesellschaften. Die eine Einteilung ist erfolgt nach der Haftung und der Vertretungsbefugnis, die andere nach der Vermögenszurechnung. Auch hier wird durch den Gebrauch der zivilrechtlichen Ausdrücke für die steuerrechtlichen Begriffe der schiefe Eindruck hervorgerufen, als erkenne das Steuerrecht eine ... stille Gesellschaft nicht als stille Gesellschaft an.“

Buchwald betont weiter, daß es kein steuerliches Zivilrecht gibt. Das ist zweifellos richtig. Zivilrecht ist Zivilrecht, daran kann auch der Steuerrechtler nichts ändern. Die klare Gedankenführung Buchwalds wäre immerhin eine beachtliche Rechtfertigung für die Hinzurechnung der gesellschaftsähnlichen Verhältnisse nach § 8 Ziff. 3 GewStG.

Die Änderung der Rechtsprechung hat aber nun grundsätzlich – und entgegen Buchwald – dazu geführt, daß zivilrechtliche Tatbestände wie der einer zivilrechtlich vorliegenden stillen Gesellschaft gleichzeitig steuerrechtliche Tatbestände darstellen, die keiner neuen steuerrechtlichen Würdigung mehr zugänglich sein können, sondern unmittelbar die steuerrechtliche Folge auslösen.

Eine Einschränkung macht die Rechtsprechung nur insofern, als sie eine abweichende Auslegung bei „zwingenden“ Gründen zulassen will. Ob hierin ein Hintertürchen für eine Flut neuer Ausnahmen von der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung zu sehen ist, wird erst die zukünftige Rechtsprechung zeigen.

Wie schon ausgeführt, gibt es zwar eine Reihe von Abgrenzungsmerkmalen zwischen partiarischen Verhältnissen und der stillen Gesellschaft, die, soweit sie aus dem schriftlichen Vertrag ersichtlich sind, unter Umständen die Frage beantworten können, ob die für die stille Gesellschaft unerläßliche Interessengemeinschaft und die gesellschaftliche Verbundenheit vorliegen.

Zweifelsfälle werden aber immer wieder die Finanzgerichte beschäftigen und es wird bei einer unvollständigen Vertragsgestaltung zu fragen sein, ob hier zu Ungunsten des Gewerbesteuerpflichtigen eine Hinzurechnung der Gewinnanteile zum Gewerbeertrag vorgenommen werden soll.

Durch die Aufnahme des Begriffs des stillen Gesellschafters - gerade im Gewerbesteuerrecht - hat eben ein zivilrechtlicher Begriff Eingang gefunden, der auf Grund seiner sehr umfangreichen Gestaltungsmöglichkeiten, der wenigen Richtlinien und Mindestanforderungen, die die §§ 335 ff. HGB an ihn stellen, stets zu neuen Schwierigkeiten führen wird.

Dennoch ist die Annäherung des Steuerrechts an das Zivilrecht, in dieser Frage zumindest, ein guter Schritt in Richtung auf die Rechtsordnung und ihre Einheit. So können und werden wohl künftig auch zivilrechtliche Entscheidungen über Probleme, die die stille Gesellschaft betreffen, mehr Beachtung im Steuerrecht finden. Aber auch das Steuerrecht mag seinerseits dann, wenn es den Begriff der stillen Gesellschaft nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten auslegen will, der Zivilrechtsprechung mancherlei Anregungen geben.

Eine Forderung der Methodenlehre (Larenz¹⁾) wurde dadurch realisiert:

„Bei der Schaffung und Ausgestaltung eines neuen Rechtsinstitutes hat die Wissenschaft darauf Bedacht zu nehmen, daß diese sich möglichst „organisch“ in die Rechtsprechung einfügt, d. h. den Rahmen des Gesetzes nicht unnötig sprengt, schon geprägte Begriffe ohne Veränderung ihres Sinngehaltes übernimmt und den Anschluß an verwandte Erscheinungen wahrt. Das ist erforderlich, um die innere Einheit der Rechtsordnung aufrecht zu erhalten; zugleich liegt darin, daß das gelingt, eine Kontrolle der Richtigkeit.“ *

¹⁾ S. 321.

II. HAUPTTEIL

Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der stillen Gesellschaft

1. Kapitel: Besteuerung der stillen Gesellschaft im Sinne des Einkommensteuergesetzes

1. Behandlung der stillen Gesellschaft nach dem Einkommensteuergesetz - § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG

1. Der Gesetzeswortlaut

§ 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG bestimmt:

„Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören... 2. Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter, ...“

2. Die einkommensteuerrechtliche Behandlung der stillen Gesellschaft

a. Der Geschäftsinhaber

Für den Geschäftsinhaber stellen die Gewinnanteile, die er an den stillen Gesellschafter zu zahlen hat, steuerlich abzugsfähige Betriebsausgaben dar¹⁾. Das Steuerrecht behandelt die Einlage des stillen Gesellschafters wie ein Darlehen, das dem Geschäftsinhaber vom Stillen gewährt wird²⁾, bzw. wie eine bloße Kapitalanlage, etwa wie die Beteiligung an einer Aktiengesellschaft³⁾.

Während einerseits der einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtige Gewinn⁴⁾ des Geschäftsinhabers durch die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters gemindert wird, verringert sich andererseits auch ein eventueller Verlust, soweit der Vertrag mit dem stillen Gesellschafter eine Verlusttragung für den Beteiligten vorsieht.

¹⁾ Senftner, S. 49; Koenigs, S. 49.

²⁾ Koenigs, a. a. O.

³⁾ Rasner, S. 84, Koenigs, S. 49, Kleinheisterkamp, S. 91.

⁴⁾ Paulick, FR 1961, S. 246.

Daneben kann der Geschäftsinhaber seinen Gewinn um die mit Zustimmung des stillen Gesellschafters gebildeten stillen Rücklagen kürzen¹⁾, denn der Geschäftsinhaber soll lediglich den wirklich erzielten Gewinn, der stille Gesellschafter dagegen nur die tatsächlich zugeflossenen Einnahmen aus Kapitalvermögen versteuern.

b. Der stille Gesellschafter

Die einkommensteuerrechtliche Stellung des stillen Gesellschafters gleicht dementsprechend der eines Darlehensgläubigers²⁾. Seine Gewinnanteile stellen Einkünfte aus Kapitalvermögen dar.

Wenn die Vertragsparteien vereinbart haben, daß der stille Gesellschafter auch am Verlust beteiligt sein soll (die Vertragsfreiheit darüber ergibt sich aus § 336 Abs. 2 HGB), so sind eventuelle Verluste, die der stille Gesellschafter zu tragen hat, als Werbungskosten i. S. d. § 9 EStG abzugsfähig³⁾. Maßgebend für die Besteuerung der Gewinnanteile des stillen Gesellschafters ist somit der Überschuß der Einnahmen über die Werbungskosten⁴⁾.

Erleidet der stille Gesellschafter jedoch Verluste an seiner Einlage oder büßt er sie ganz ein, etwa durch ein Konkurs- oder Vergleichsverfahren über den Betrieb des Geschäftsinhabers, und ist er vertraglich nicht am Verlust beteiligt, so kann er diese Vermögensverluste bei seinen übrigen Einkünften nicht in Abzug bringen⁵⁾.

Ist die Einlage des stillen Gesellschafters durch Verluste in früheren Jahren gemindert und wird ein späterer Gewinnanteil zu deren Deckung bis zur vollen vereinbarten Einlagehöhe verwandt, so ist dieser Auffüllbetrag nicht zu versteuern⁶⁾, denn er bezieht damit noch keine Einkünfte aus Kapitalvermögen. Ein derartig verwandter Gewinn ist ihm noch nicht zugeflossen, da er über ihn nicht verfügen kann.

Steuerlich unberücksichtigt bleibt die Rückzahlung der Einlage an den stillen Gesellschafter zum Nennbetrag.

Erhält der stille Gesellschafter jedoch bei Ausscheiden oder beim Auflösen der stillen Gesellschaft auf Grund einer Geldwertklausel einen im Vergleich

¹⁾ Koenigs, a. a. O.

²⁾ Bühler, S. 309.

³⁾ RFH-U. vom 23. 5. 1933 - VI A 422/33, RStBl. 1933, S. 1078. Lenski in Hartmann-Böttcher, Anm. 7 zu § 20.

⁴⁾ Kleinheisterkamp, S. 91.

⁵⁾ Lenski, a. a. O. Senftner, S. 69, Koenigs, S. 49.

⁶⁾ Brönner, S. 22.

zum Nennbetrag höheren Auszahlungsbetrag, so ist der Mehrbetrag, der einen Vorteil darstellt, wiederum als Einnahme aus Kapitalvermögen zu versteuern¹⁾).

Etwaige gebildete stille Rücklagen werden für den stillen Gesellschafter erst dann steuerpflichtig, wenn sie aufgelöst oder in Gewinnanteile umgewandelt werden.

3. Einkommensteuerabzug über die Kapitalertragsteuer

a. Gesetzliche Grundlage und Verfahren

Die Einkünfte des stillen Gesellschafters aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe sowie seine besonderen Vorteile oder Entgelte im Sinne des § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG unterliegen gemäß §§ 43, 44 EStG und den Bestimmungen der Kapitalertragsteuerrückführungsverordnung (KapStDV) in der Fassung vom 20. Mai 1959²⁾ der Kapitalertragsteuer. Ausgenommen sind die in § 3 b EStG bezeichneten Gewinnanteile.

Der Schuldner des Kapitalertrags (der Geschäftsinhaber) hat den Steuerabzug auf Rechnung des Kapitalertragsgläubigers (des stillen Gesellschafters) vorzunehmen. Die Kapitalertragsteuer beträgt nach § 44 Abs. 1 Ziff. 1 EStG 25 v. H. Sofern der Geschäftsinhaber die Kapitalertragsteuer übernimmt, stellt sich der Rechnungssatz auf 33 1/3 v. H. (Berechnung der Kapitalertragsteuer im Hundert). Es liegt dann nicht etwa ein höherer Satz vor, sondern eine rein rechnerische Folge³⁾.

b. Charakter der Kapitalertragsteuer

aa. Der Charakter der Kapitalertragsteuer war bis zum 21.6. 1948 weitgehend der einer Objektsteuer⁴⁾. Erst seit diesem Zeitpunkt ist es möglich, daß eine zu Recht gezahlte Kapitalertragsteuer nach § 47 Abs. 3 EStG wieder zurückerstattet werden kann.

Der objektsteuerähnliche Charakter liegt aber auch heute noch in gewissem Maße vor⁵⁾. Er äußert sich darin, daß die individuellen Verhältnisse des Gläubigers (stiller Gesellschafter) unberücksichtigt bleiben.

¹⁾ Brönner, a. a. O. Koenigs, a. a. O.

²⁾ BGBl. 1959 I, S. 267.

³⁾ Vgl. Beispiel bei Fleischer, S. 26.

⁴⁾ Vgl. RFH-U. vom 11. 3. 1936 - VI A 96/36, RStBl. 1936, S. 802.

⁵⁾ Lenski in Hartmann-Böttcher, Anm. 1 a zu § 43 Littmann, Anm. 1 (3) zu §§ 43, 44.

Bei der Kapitalertragsteuer, der nur inländische Kapitalerträge unterliegen, sind die Verhältnisse des stillen Gesellschafters, sein Wohnsitz, die Staatsangehörigkeit, der Aufenthalt, Sitz oder Ort der Leitung ohne Bedeutung.

Objekt der Besteuerung sind lediglich inländische Kapitalerträge. Erforderlich ist nur, daß der Geschäftsinhaber, d. h. der Schuldner der Kapitalforderung des stillen Gesellschafters, seinen Wohnsitz, Aufenthalt, Geschäftsleitung oder seinen Sitz im Inland hat.

bb. Die Kapitalertragsteuer ist keine Steuer eigener Art, sondern sie stellt eine Art Vorauszahlung ¹⁾ oder – wie es Littmann formuliert – eine besondere Form der Erhebung der Einkommen- und Körperschaftsteuer mit festem Steuersatz auf bestimmte Steuereinkünfte dar ²⁾).

c. Entstehen der Steuerpflicht

Eine Steuerschuld entsteht erst im Zeitpunkt der Realisierung des jeweiligen Steuertatbestandes, d. h. das Steuerrecht geht von tatsächlichen, wirtschaftlichen (aber nicht unbedingt rechtlichen) Vorgängen aus. Sie – die Steuerschuld – bildet die Anspruchsgrundlage des Steuererhebungsberechtigten (Bund, Land, Gemeinde) gegen den Steuerpflichtigen (§ 97 I AO).

Bei den Einkünften des stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung an einem Handelsgewerbe ist die Kapitalertragsteuer vom Schuldner (Geschäftsinhaber) spätestens einen Monat nach dem Zufließen der Beträge an den stillen Gesellschafter abzuführen (§ 8 KapStDV).

Im § 6 Ziff. 3 KapStDV heißt es:

„Ist bei Einkünften aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter in dem Beteiligungsvertrag über den Zeitpunkt der Ausschüttung keine Vereinbarung getroffen, so gilt als Zeitpunkt des Zufließens des Kapitalertrags der Tag nach der Aufstellung der Bilanz mit der Gewinn- oder Verlustrechnung oder eine sonstige Feststellung des Gewinnanteils des stillen Gesellschafters...“

Insoweit läuft diese Bestimmung mit § 337 Abs. I HGB parallel, wobei die handelsrechtliche Vorschrift davon spricht, daß dem stillen Gesellschafter am Schlusse eines jeden Geschäftsjahres (das mit dem Kalenderjahr nicht übereinzustimmen braucht) nach Berechnung des Gewinnes oder Verlustes dem stillen Gesellschafter der ihm gebührende Gewinn auszuzahlen ist. Daß unter dieser Auszahlung keine Barauszahlung verstanden werden muß, soll später noch berührt werden.

¹⁾ Lenski, a. a. O.

²⁾ Littmann, a. a. O.

Der § 6 Ziff. 3 KapStDV schränkt aber in folgendem ein:

„... Die Kapitalertragsteuer ist jedoch spätestens 6 Monate nach Schluß des Kalender- oder Wirtschaftsjahres, für das der Kapitalertrag ausgeschüttet wird, abzuführen.“

Hieran hat sich ein kräftiger Streit geknüpft, bei dem es darum ging, ob diese Regelung des § 6, die für viele Fälle die Pflicht zur Einbehaltung und Abführung der Kapitalertragsteuer auf einen Zeitpunkt vorverlegte, in dem der vom Einkommensteuergesetz geforderte Tatbestand – das Zufließen – noch gar nicht gegeben war, vielleicht nichtig ist.

Nach § 11 EStG fließen die Bezüge aus der stillen Beteiligung in dem Jahr zu, in dem sie bezogen sind.

Während Littmann¹⁾ die Vorschrift der KapStDV mit Rücksicht auf den Vorauszahlungscharakter der Kapitalertragsteuer als durch § 51 Abs. 1 Ziff. 1 c EStG gedeckt ansah, widersprach vor allem Piesker²⁾ heftig. Es sei auf Grund der vorgenannten Vorschrift des EStG eine Durchführungsverordnung erlassen worden, die entgegen dem Ziel der gesetzlichen Grundlage, nämlich der Wahrung der Gleichmäßigkeit der Besteuerung oder der Beseitigung von Unbilligkeiten in Härtefällen, gerade erst eine Ungleichheit der Besteuerung in das Einkommensteuergesetz hineintrage, wodurch der stille Gesellschafter schlechter gestellt werde als der Dividendenempfänger (§ 6 Abs. 2 a. a. O.). Des weiteren schaffe die Vorschrift der KapStDV eine neue rechtliche Voraussetzung für die Erfüllung eines steuerlich relevanten Tatbestandes. Das Zufließen werde entgegen der gesetzlichen Vorschrift an einen fiktiven Zustand geknüpft, was durch die Ermächtigungsvorschrift (§ 51 EStG) keinesfalls gedeckt sein könne.

Diese klar begründete Kritik findet dann auch im Urteil des BFH vom 2. 1. 1962³⁾ ihren Niederschlag, in dem der Senat zwar einräumt, daß § 6 KapStDV vielleicht steuerpolitisch vertretbar sei, weil die Vorschrift die Frage, bis zu welchem Zeitpunkt ein Hinausschieben „angemessen“ ist, praktikabel regelt. Zwar gehe es bei der Kapitalertragsteuer nur um einen auf die Einkommensteuer anzurechnenden Abzugsbetrag und der Steuerabzug sei – soweit der stille Gesellschafter veranlagt werde – nichts Endgültiges. Dennoch stehe die fragliche Vorschrift häufig mit § 11 Abs. 1, 44 Abs. 3 EStG und § 3 Abs. 5 Ziff. 1 StAnpG, wonach die Steuerpflicht erst dann ent-

¹⁾ Anm. 11 zu §§ 43, 44.

²⁾ BB 1959, S. 1100.

³⁾ VI 284/61 S, BStBl. 1963 III, S. 96.

steht, wenn der rechtliche Tatbestand, den das Gesetz verlangt (hier das Zufließen als Rechtsgrundlage) vorliegt, nicht in Einklang und sei insoweit ungültig.

Sicherlich ist die Lösung von Müller¹⁾, die strittige Vorschrift als widerlegbare Vermutung anzusehen, dogmatisch sehr elegant, praktisch dürfte sie jedoch nicht sein, da auf diese Weise das Ziel der KapStDV, nämlich eine eindeutige übersichtliche Regelung für das Kapitalertragsteuer-Abzugsverfahren aufzustellen, wiederum weitgehend vereitelt würde.

Die Praxis, einschließlich der Finanzverwaltung, richtet sich bereits nach dem oben genannten BFH-Urteil²⁾.

Es verbleibt denn auch dabei, daß die Kapitalertragsteuer erst zu dem Zeitpunkt abgezogen werden kann, in dem der Kapitalertrag zugeflossen ist.

Das Zufließen ist nicht gleichzusetzen mit der Barauszahlung oder dem Abheben vom Konto des stillen Gesellschafters oder einer sonstigen Vereinnahme³⁾. In der Regel ist bereits im Zeitpunkt der Gutschrift der Tatbestand des Zufließens gegeben, also dann, wenn die Gewinnanteile dem stillen Gesellschafter zur freien Verfügung stehen, wenn er also die Möglichkeit hat, sie jederzeit abzurufen und wirtschaftlich darüber verfügen kann⁴⁾.

Der Gutschrift steht auch ein freiwilliges Belassen der Gewinnanteile im Betrieb gleich⁵⁾. Hier liegt ein Zufluß wegen „Einkommenverwendung“ vor. Steuerlich macht es keinen Unterschied, ob der Geschäftsinhaber dem Stillen die Gewinnanteile erst auszahlt und dieser sie dann wieder im Betrieb einlegt oder ob der stille Gesellschafter seine Verfügungsmacht in der Weise handhabt, daß er auf diese Zwischenstufe verzichtet.

Es ist Müller⁶⁾ zuzustimmen, der ein Zufließen dann als vorliegend ansieht, wenn der Betrag in den wirtschaftlichen Machtbereich des Steuerpflichtigen übergeht oder wenn der Betrag im alleinigen oder zumindest überwiegenden Interesse des Steuerpflichtigen im wirtschaftlichen Machtbereich des Leistungsschuldners verbleibt.

¹⁾ S. 142.

²⁾ VI 284/61 S, a. a. O.; Fleischer, S. 31.

³⁾ BFH-U. vom 6. 9. 1963 - VI 153/62, StRK § 11 EStG, R. 43.

⁴⁾ VI 284/61 S, a. a. O.

⁵⁾ Koenigs, S. 49.

⁶⁾ Müller, S. 142, S. 120.

Die Gutschrift der Gewinnanteile stellt jedoch dann kein Zufließen dar, wenn der Geschäftsinhaber nicht in der Lage ist, auszusahlen¹⁾, es sei denn, daß der Geschäftsinhaber seine Zahlungsunfähigkeit nur vorgibt, die Aufstellung der Bilanz und die Auszahlung willkürlich hinauszögert oder in einer Weise mit dem stillen Gesellschafter zusammenwirkt, daß auch nach § 11 EStG ein Zufließen anzunehmen ist²⁾.

2. Kapitel: Das Problem der Mitunternehmerschaft

I. Stiller Gesellschafter oder Mitunternehmer

Der Begriff der stillen Gesellschaft wird im Gewerbesteuergesetz anders und weiter gesehen als im Einkommensteuergesetz. Denn in Rechtsprechung und Praxis wird immer noch auf das Element der Beteiligung an einem Handelsgewerbe verzichtet, während das im Einkommensteuergesetz nicht möglich ist, da § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG die Beteiligung an einem Handelsgewerbe ausdrücklich vorschreibt.

Wie weit man sich aber selbst über diesen gesetzlichen Bestandteil noch hinwegsetzt, soll im folgenden Hauptteil erörtert werden.

Wenn Bühler³⁾ sagt:

„... Daß der Begriff der stillen Gesellschaft auch noch zwischen Einkommensteuergesetz und Gewerbesteuergesetz ein verschiedener sein soll, ist freilich mehr als bedenklich. Wo sollen wir da noch hinkommen?“

so ist zu ergänzen, daß der Begriff der stillen Gesellschaft auch noch innerhalb des Einkommensteuerrechts verschieden gesehen wird.

Der dem Wortlaut nach gleichlautende Begriff der stillen Gesellschaft im Einkommensteuergesetz und im Handelsgesetzbuch ist verschieden. Soweit eine stille Gesellschaft im Sinne des § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG vorliegt, entspricht diese in jedem Fall der Definition der §§ 335 ff. HGB. Umgekehrt wird jedoch bei weitem nicht jede stille Gesellschaft i. S. der §§ 335 ff. HGB als stille Gesellschaft gemäß Einkommensteuergesetz behandelt. Der einkommensteuerrechtliche Begriff der stillen Gesellschaft ist lediglich ein Segment des handelsrechtlichen. Der verbleibende Teil fällt unter § 15 Ziff. 2 EStG und wird als Mitunternehmerschaft behandelt.

¹⁾ BFH-U. - VI 284/61 S. a. a. O.

²⁾ Müller, S. 143. BFH-U., a. a. O.

³⁾ Bühler, S. 101.

Die abweichende Betrachtung der stillen Gesellschaft drängte sich der Finanzverwaltung und den Finanzgerichten deshalb auf, weil es zivilrechtlich auf Grund der Vertragsfreiheit und der wenigen bindenden Mindestanforderungen des HGB an den Typus stille Gesellschaft möglich ist, im Gesellschaftsvertrag die vermögensrechtliche Stellung des stillen Gesellschafters im Innenverhältnis der Rechtsstellung eines Kommanditisten weitgehend anzugleichen. Zivilrechtlich kann, ohne daß das Rechtsinstitut der stillen Gesellschaft aufgegeben wird, ein Gesellschaftsvermögen im schuldrechtlichen Sinne eingeführt werden, wobei der stille Gesellschafter bei der Gewinnermittlung und bei Auseinandersetzung so behandelt wird, als ob das Geschäftsvermögen dingliches Gesamthandsvermögen wäre¹⁾.

Beim Vorliegen einer derartigen Vertragsgestaltung und tatsächlichen Vertragshandhabung behandelt die Steuerpraxis einen solchen Gesellschafter gleich einem Kommanditisten, nämlich als Mitunternehmer. Seine Einkünfte stammen dann aus Gewerbebetrieb, das Geschäftsergebnis der stillen Gesellschaft ist gemäß § 215 Abs. 2 AO einheitlich festzustellen und dann auf die Gesellschafter zu verteilen. Der stille Gesellschafter muß in diesem Fall die in der Handelsbilanz ausgewiesenen, aber in der Steuerbilanz nicht anerkannten stillen Reserven, sowie die gemäß § 337 Abs. 2 HGB nicht ausgezahlten Gewinne als Einkünfte aus Gewerbebetrieb in dem Jahr versteuern, in dem sie erzielt wurden.

II. Abgrenzungsversuch zur Mitunternehmerschaft

Die vorerwähnten steuerrechtlichen Folgen wirken sich auch auf die Gewerbesteuer aus, denn die Entscheidung, ob eine stille Gesellschaft i. S. des § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG vorliegt oder Mitunternehmerschaft nach § 15 EStG, ist dafür von Bedeutung, ob der stille Gesellschafter als Darlehensgläubiger zu behandeln ist und damit der Gewerbeertrag gemäß § 8 Ziff. 3 GewStG um den Gewinn aus stiller Beteiligung zu mindern ist oder nicht.

Die Abgrenzung der stillen Gesellschaft i. S. d. Einkommensteuergesetzes hat wegen der bedeutenden steuerlichen Auswirkungen eine lange Liste höchstrichterlicher Entscheidungen und eine sehr umfangreiche Literatur zur Folge gehabt.

Es soll auf sie jedoch nur insoweit eingegangen werden, als sie deutlich macht, welche unterschiedlichen Ansichten bestehen.

¹⁾ Koenigs, S. 50.

III. Zivilrechtliche Abgrenzungsmerkmale

1. Atypische stille Gesellschaft und Mitunternehmerschaft

Des öfteren wird von der Rechtsprechung und Literatur der Ausdruck „atypische“ oder auch „nichttypische“ stille Gesellschaft¹⁾ verwandt. Liege diese vor, so handele es sich steuerrechtlich um eine Mitunternehmerschaft. Dieser Bezeichnung kann nicht zugestimmt werden.

Bei der „atypischen stillen Gesellschaft“ begegnen wir einem dem Steuerrecht unbekannten zivilrechtlichen Begriff, der allerdings auch im Handelsgesetzbuch nicht anzutreffen ist, sondern von der Zivilrechtsprechung und Lehre entwickelt wurde. Bei ihm ist von der typischen stillen Gesellschaft des gesetzlichen Regelfalles und den §§ 335 ff. HGB auszugehen. Die atypische stille Gesellschaft ist eine

„stille Beteiligung, die dem Stillen eine vom gesetzlichen Regelfall abweichende, erweiterte Rechtsstellung einräumt“. ²⁾

Jede vermögensrechtliche Beteiligung, die über eine Beteiligung am Betriebsgewinn im engeren Sinne und an den Rücklagen, soweit diese während des Bestehens der stillen Gesellschaft gebildet wurden, sowie über eine Beteiligung an den Wertsteigerungen des Anlage- oder Umlaufvermögens oder des inneren Geschäftswertes³⁾, die nicht realisiert werden, hinausgeht⁴⁾, überzieht den Rahmen der gesetzlichen Regelung der §§ 335 ff. HGB und stellt sich als atypische stille Gesellschaft dar.

Werden die Beziehungen zwischen dem stillen Gesellschafter und dem Geschäftsinhaber ausgestaltet, so kann eine steuerrechtlich bedeutsame Strukturverschiebung⁵⁾ eintreten. Das im Rahmen der zivilrechtlichen Vertragsfreiheit gestaltete stille Gesellschaftsverhältnis fällt dann aus dem der typischen stillen Gesellschaft eigenen Typus heraus und zieht die einschneidenden steuerrechtlichen Folgen des § 15 EStG nach sich.

¹⁾ RFH-U. vom 16. 3. 1938 - VI 151/38, RStBl. 1938, S. 644. RFH-U. vom 4. 5. 1938 - VI 213/38, RStBl. 1938, S. 647. BFH-U. vom 20. 8. 1954 - I 130/53 U, BStBl. 1954 III, S. 336. BFH-U. vom 21. 3. 1961 - I 249/60 StRK EStG, § 15 R. 246. Paulick, FR 1961, S. 246. Senftner, S. 71. Böttcher-Krahmer in Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 12 a zu § 15.

²⁾ Aulinger, S. 16.

³⁾ Paulick, a. a. O.

⁴⁾ Aulinger, S. 24.

⁵⁾ BFH-U. a. a. O.

Rasner¹⁾ schlägt vor, im Steuerrecht nur vom stillen Gesellschafter und vom Mitunternehmer zu sprechen, nicht jedoch von einer atypischen stillen Gesellschaft. Es ist auch wenig sinnvoll, die „steuerrechtliche atypische stille Gesellschaft“ der „handelsrechtlichen atypischen stillen Gesellschaft“ gegenüberzustellen, denn während im Handelsrecht die atypische stille Gesellschaft sich von der typischen nur durch Erweiterungen unterscheidet, fällt eine steuerrechtliche atypische stille Gesellschaft völlig aus dem Grundtypus²⁾ (Kapitalanlage) heraus und wird zu einer anderen Einkommensart (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) geführt.

Unter dem Gedanken der Rechtseinheit gesehen, ist der Begriff der stillen Gesellschaft im Einkommensteuerrecht (ebenso wie im Gewerbesteuerrecht) einfach verunglückt. Denn es darf nicht übersehen werden, daß – handelsrechtlich – eine atypische stille Gesellschaft lediglich eine Variation der in den §§ 335 ff. HGB definierten stillen Gesellschaft ist und daß sie grundsätzlich die gleiche Behandlung erfährt wie der Grundtypus. Dabei soll von der Ausnahme abgesehen werden, daß die atypische stille Gesellschaft vom gesetzlichen Typus so weit abweichen kann, daß sie auf Grund ihrer Organisation im Innenverhältnis gleich einer offenen Handelsgesellschaft, entsprechend der für die OHG entwickelten Grundsätze betreffend die faktische Gesellschaft, behandelt wird³⁾. In diesem Sonderfall liegt ausnahmsweise eine gleiche rechtliche Bewertung der atypischen stillen Gesellschaft sowohl im Handelsrecht als auch im Steuerrecht vor.

Eine stille Gesellschaft i. S. d. Handelsrechtes ist noch lange keine stille Gesellschaft nach § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG. Sie ist es mit Sicherheit nur dann, wenn sie exakt dem handelsrechtlichen Grundtypus entspricht. Alle über die Bestimmungen der §§ 335 ff. HGB hinausgehenden Vereinbarungen der Parteien unterliegen verwickelten steuerrechtlichen Wertungsmaßstäben, die darüber entscheiden, ob Einkommen aus Kapitalvermögen oder aus Gewerbebetrieb und damit aus stiller Beteiligung oder Mitunternehmerschaft vorliegt.

Eine einkommensteuerrechtlich andere Behandlung der vom Regelfall abweichenden stillen Gesellschaft wird dogmatisch aus § 15 EStG abgeleitet, da diese Bestimmung auch von „anderen Gesellschaften“ spricht. Mit gleichem Recht könnte man aber auch argumentieren, daß von diesen „anderen Gesellschaften“ wegen § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG die stille Gesellschaft aus-

¹⁾ S. 87.

²⁾ Rasner, a. a. O.

³⁾ BGH-U., NJW 1953, S. 818.

drücklich ausgenommen ist. Und da die atypische stille Gesellschaft keinen eigenen gesetzlich geregelten Gesellschaftstyp darstellt, fiel sie bei einer solchen Auslegung ebenfalls für eine Behandlung nach § 15 Ziff. 2 EStG und für die Gleichstellung mit einer Personengesellschaft aus.

Eine saubere, gesetzliche Grundlage läge dann vor, wenn § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG einen Zusatz als Einschränkung enthielte, wenn es beispielsweise hieße:

„Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören... 2) Einkünfte aus der Beteiligung an einem Handelsgewerbe als stiller Gesellschafter, soweit diese nicht entsprechend dem § 15 Ziff. 2 EStG zu beurteilen sind.“

Absatz 3 des § 20 sagt keinesfalls, daß ein stiller Gesellschafter im Sinne des Handelsgesetzbuches steuerrechtlich auch als Mitunternehmer behandelt werden kann.

Es gibt keinen Hinweis auf diesen Begriff und keinen Anhaltspunkt, wo die Grenze zwischen Kapitalgeber und Mitunternehmer liegt.

Schließlich läßt sich auch über die §§ 5 und 6 StAnpG und die Subsumtion der atypischen stillen Gesellschaft unter § 15 Ziff. 2 EStG nicht begründen, da die vertragliche Erweiterung der stillen Gesellschaft über die §§ 335 ff. HGB hinaus durchaus keinen Mißbrauch rechtlicher Formen darstellt, ja unter Umständen nicht einmal steuerliche Gründe zu haben braucht, sondern vielmehr auf dem Wunsche des stillen Gesellschafters beruhen kann, keine Kommanditgesellschaft einzugehen, um nicht in Erscheinung zu treten.

Es verbleibt somit für die Rechtfertigung der Behandlung der stillen Gesellschaft als Mitunternehmerschaft als Begründung nur, daß Sinn und Zweck des Steuerrechts im allgemeinen und des Einkommensteuergesetzes im besonderen eine solche Behandlung erfordern. Rasner¹⁾ meint in diesem Zusammenhang:

„Die Rechtsprechung der Steuergerichte ist sehr kasuistisch, so daß sich eine klare Begriffsbildung nicht ergibt und bei dieser Materie auch nicht ergeben kann. Überdies darf nicht vergessen werden, daß hinter begrifflichen Erwägungen der Steuergerichte oft nur der Zweck steht, die geschickten Versuche der Unternehmer, Steuerpflichten auszuweichen, aufzufangen.“

¹⁾ S. 84 f.

Es kann also gesagt werden, daß der Begriff der stillen Gesellschaft, der im Gewerbesteuerrecht eine m. E. nicht zu vertretende Erweiterung erfährt, im Einkommensteuerrecht einer überaus starken Einengung, um nicht zu sagen Aushöhlung, unterliegt.

Bei der derzeitigen gesetzlichen Behandlung der stillen Gesellschaft im Einkommensteuerrecht ist eine wünschenswerte Gleichbehandlung dieses handelsrechtlichen Instituts im Einkommensteuerrecht einfach nicht durchführbar.

2. Haftung

Der Begriff der Haftung ist für die Abgrenzung der stillen Gesellschaft zur Mitunternehmerschaft im Steuerrecht nicht einmal ein Anhaltspunkt ¹⁾.

Er bleibt völlig bedeutungslos ²⁾. Denn die Haftung unterscheidet im Handelsrecht gerade den stillen Gesellschafter vom Personengesellschafter. Während bei der stillen Gesellschaft die Geschäftsinhaber nach außen hin für eingegangene Verbindlichkeiten allein einzustehen haben, haftet etwa bei der OHG jeder einzelne Gesellschafter im Außenverhältnis mit seinem gesamten Vermögen. Die privatrechtliche Außengestaltung der Haftungsverhältnisse berührt die Stellung des stillen Gesellschafters im Innenverhältnis nicht; und gerade darauf stellt es das Steuerrecht ab.

IV. Benennung des Rechtsverhältnisses und innerer Gehalt

1. Benennung

„Zur Annahme einer echten stillen Gesellschaft ist es jedenfalls nicht ausschlaggebend, ob der Wortlaut der Verträge eine solche Deutung zuläßt ³⁾.“

Dieser Rechtsprechung ist voll zuzustimmen, denn auch bei zivilrechtlichen Vertragsverhältnissen ist die Benennung eines Vertrages stets nur ein widerlegbares Indiz. Beispielsweise handelt es sich bei Verträgen mit Leihbüchereien nicht um unentgeltliche Leihverträge, sondern um entgeltliche Mietverträge.

¹⁾ Aber: Kraneis, S. 13.

²⁾ Vgl. Rasner, S. 86.

³⁾ BFH-U. vom 17. 11. 1964 - VI 319/63 U, BStBl. 1965 III, S. 260 vgl. auch: BFH-U. vom 13. 2. 1962 - I 55/61 U, BStBl. 1963 III, S. 84. RFH-U. vom 13. 7. 1933 - III A 259/33, RStBl. 1933, S. 895. RFH-U. vom 21. 6. 1933 - VI A 588/30, RStBl. 1933, S. 1014.

Die Steuerrechtsprechung stellt es also bei der Entscheidung darüber, ob eine stille Gesellschaft oder Mitunternehmerschaft vorliegt, weder auf die Benennung noch die äußere Gestaltung oder den vertraglichen Inhalt¹⁾ der Abmachungen, sondern auf den inneren Gehalt²⁾ und die tatsächliche Gestaltung der Beziehungen der Beteiligten ab³⁾).

2. Innerer Gehalt

Dem inneren Gehalt eines Vertrages will das Steuerrecht des weiteren dadurch nachgehen, daß es entscheidend sein läßt, für wessen Rechnung, nicht in wessen Namen das Unternehmen betrieben wird⁴⁾. Es soll der tatsächliche Unternehmer, ausgehend von der wirtschaftlichen Wirklichkeit, nicht aber der im bürgerlich-rechtlichen Sinne nach außen hin haftungsmäßig Verantwortliche ermittelt werden, so daß eine stille Gesellschaft, bei der der Stille derjenige ist, der „die Fäden in Händen hält“ und bei der der Geschäftsinhaber lediglich vorgeschobener Strohmann ist, praktisch dem formellen Vertrage entgegengesetzt besteuert wird.

V. Wirtschaftliche Gesichtspunkte

Vorbemerkung

Wie oben bereits festgestellt, läßt sich eine Abgrenzung nach zivilrechtlichen Gesichtspunkten nicht durchführen, da der Begriff der Mitunternehmerschaft dem Zivilrecht grundsätzlich ebenso unbekannt ist, wie der Begriff der atypischen stillen Gesellschaft steuerrechtlich nicht* zu fassen ist. Aber auch die Mitunternehmerschaft ihrerseits ist im Steuerrecht sehr umstritten und nicht eindeutig festgelegt⁵⁾.

Die Voraussetzungen für eine Mitunternehmerschaft, die in Rechtsprechung und Literatur verschieden und einander teilweise widersprechend gesetzt werden, können im Rahmen des vorliegenden Themas nur soweit interessieren, als sie das Handwerkszeug für eine wirksame Abgrenzung abzugeben vermögen.

¹⁾ RFH-U. vom 18. 3. 1942 - VI 236/41, RStBl. 1942, S. 618.

²⁾ Böttcher-Krahmer in Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 12 a zu § 15.

³⁾ RFH-U., a. a. O. vgl. auch RFH-U. vom 13. 7. 1933, a. a. O. und BFH-U vom 11. 4. 1961 - I 129/60 U, BStBl. 1961 III, S. 352.

⁴⁾ RFH-U. vom 21. 6. 1933 - VI A 588/30, RStBl. 1933, S. 1014. BFH-U. vom 28. 2. 1961 - I 25/61 U, BStBl. 1961 III, S. 252. Theis, DB 1952, S. 237.

⁵⁾ Rasner, S. 84.

1. Beteiligungsformen

Wie umstritten der Begriff der Mitunternehmerschaft ist, zeigt sich daran, daß die Meinung in Rechtsprechung und Lehre darüber, ob der stille Gesellschafter an den stillen Reserven oder gar am Geschäftswert beteiligt sein muß, um als Mitunternehmer behandelt zu werden, weit auseinandergehen.

a. Geschäftswert

Die weitestgehenden Voraussetzungen für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft setzt das Urteil des Finanzgerichts München v. 21.5.1953 ¹⁾. Es fordert nicht nur die Beteiligung an den stillen Reserven, sondern darüber hinaus auch die am Firmenwert. Das Finanzgericht geht dabei sogar über die nachgiebigen Auseinandersetzungsbestimmungen des bürgerlichen Rechts (§§ 738 bis 740 BGB) hinaus und sieht eine Mitunternehmerschaft nur dann als gegeben an, wenn eine Beteiligung auch an den Beziehungen des Unternehmens, also an dem „Kundschaftswert“, der Firma, dem Geschäftswert usw. gegeben ist ²⁾.

b. Beteiligung nur an den stillen Reserven

Demgegenüber stellt es das überwiegende Schrifttum und eine große Zahl richterlicher und höchstrichterlicher Entscheidungen lediglich auf die Beteiligung an den stillen Reserven ab ³⁾, ohne zusätzlich eine Beteiligung am goodwill zu verlangen ⁴⁾.

Das Erfordernis der Beteiligung an den stillen Reserven wird zum Teil auch in der Weise eingeschränkt, als es zwar als entscheidendes Merkmal für eine Mitunternehmerschaft bezeichnet wird, jedoch nur für den Fall der Liquidation als zwingend anzusehen ist ⁵⁾. Theis ⁶⁾ begründet dies damit, daß, wenn nach den Vertragsbestimmungen der Ausscheidende nur Anspruch auf sein Kapitalkonto hat, damit feststehe, daß er beim Verbleiben in der Gesellschaft an den offenen und stillen Reserven teilnehme:

1) II 55/53, DSStZ/E 1953, S. 402.

2) Kritisch hierzu Böttcher, StbJb 1953 § 54, S. 259.

3) RFH-Urteile vom 21. 6. 1933 - VI A 588/30, RStBl. 1933, S. 1014, vom 17. 7. 1935 - VI A 483/35, RStBl. 1935, S. 1192, vom 16. 3. 1938 - VI 167/38, RStBl. 1938, S. 508, vom 16. 3. 1938 - VI 151/38, RStBl. 1938, S. 644, vom 4. 5. 1938 - VI 213/38, RStBl. 1938, S. 647. BFH-Urteile vom 9. 9. 1954 - IV 574/53 U, BStBl. 1954 III, S. 317 und vom 21. 3. 1961 - I 249/60, HFR 1961, S. 220.

4) Buchwald, BB 1959, S. 106. Muthling, Anm. 4 zu § 8 GewStG.

5) Theis, DB 1954, S. 916 vgl. auch U. d. FG Kassel vom 29. 7. 1953 - I 517/52, EFG 1954, Nr. 36.

6) a. a. O.

„Nur wenn bestimmte Gesellschafter von vorneherein und dauernd von den stillen Reserven ausgeschlossen werden, handelt es sich nicht um Mitunternehmer, sondern vielleicht um stille Gesellschafter usw...“

c. Keine Beteiligung an den stillen Reserven

Nach einer dritten Ansicht¹⁾ kann der Ausschluß von den stillen Reserven der Beteiligung eines Gesellschafters den Charakter der Mitunternehmerschaft nicht nehmen. Hier wird vielmehr der Risikogedanke vor das Erfordernis der Beteiligung an den stillen Reserven gestellt²⁾.

In einem Urteil des Finanzgerichtes Hamburg³⁾ wird für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft die Beteiligung am Anlagevermögen und an den stillen Reserven dann nicht vorausgesetzt, wenn diese im Verhältnis zu den erzielten Umsätzen und Gewinnen von geringem Wert ist.

d. Weitere Abgrenzungsversuche

Die Beteiligung an der Geschäftsführung im besonderen und die Beteiligung durch eigene Mitarbeit⁴⁾ sind ebenfalls für sich allein ohne Bedeutung für die Beurteilung, ob eine Mitunternehmereigenschaft vorliegt oder nicht⁵⁾.

Boettcher⁶⁾ führt den Kommanditisten als Beispiel dafür an, daß es auf den Einfluß auf das Unternehmen nicht ankommen kann; das Einflußrecht eines Kommanditisten sei häufig so schwach, daß eine weitere Beschränkung nicht zähle. Entscheidend ist m. E., daß § 15 Ziff. 2 EStG vor „anderen Gesellschaften“ spricht. Selbst eine Innengesellschaft, die für die Mitunternehmerschaft genügen soll (atypische stille Gesellschaft) kommt nicht schon dadurch zum Entstehen, daß ein einzelner einen erheblichen oder sogar maßgeblichen Einfluß auf einen Betrieb hat, wenn er nicht gleichzeitig an den Vermögenswerten beteiligt ist.

¹⁾ Böttcher-Krahmer in Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 12 b zu § 15.

²⁾ Oswald, StW 1955, Sp. 451 ff. vgl. BFH-Urteile vom 22.1.1955 - I 139/54 S, BStBl. 1956 III, S. 4, vom 28.2.1961 - I 25/61 U, BStBl. 1961 III, S. 252, vom 11.4.1961 - I 129/60 U, BStBl. 1961 III, S. 352 Hartz, DB 1956, S. 104.

³⁾ vom 24.7.1958 - I 290-296/57, BB 1959, S. 106.

⁴⁾ Boettcher, StW 1965, 41 42. Feilhauer, StW 1960, 636.

⁵⁾ a. A.: RFH-U. vom 9.4.1930 - VI A 1451, 1458/29, StW 1930, Nr. 610, RFH-U. vom 27.2.1935 - VI A 1364/33, StW 1935, Nr. 271.

⁶⁾ a. a. O.

2. Eigene Stellungnahme zur Abgrenzung

Wie kurz gezeigt wurde, sind Rechtsprechung und Schrifttum zur Mitunternehmerschaft einigermaßen verwirrend. Da es sich um einen Begriff des Steuerrechts¹⁾ handelt, der einerseits an wirtschaftliche Tatbestände anknüpft, andererseits ein steuerliches Ziel vor Augen hat, dürfte eine abschließende, positive Definition auch nicht zu finden sein. Weil der Begriff der stillen Gesellschaft handelsrechtlich sehr stark ausgestattet werden kann, ist die Verwirrung vollständig, wenn man ihn dadurch zu erfassen versucht, daß man auf das „Gesamtbild“²⁾ oder auf das „Gesamtbild der Verhältnisse“³⁾ abstellt. Es führt auch nicht weiter, wenn das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft oder einer typischen stillen Gesellschaft unter „Berücksichtigung aller Umstände nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten“⁴⁾ zu beurteilen versucht wird.

Verbleibt als letzte, wenn auch nicht voll befriedigende Möglichkeit, die Beteiligung am Anlagevermögen⁵⁾ als Vorliegen einer Mitunternehmerschaft zu verwenden. Dazu Buchholz⁶⁾:

„Es ist falsch, wenn erklärt wird, daß in der Beteiligung am Anlagevermögen nicht mehr als ein zwar bedeutendes, aber kein unabdingbares Indiz für das Vorliegen einer Mitunternehmerschaft erblickt werden kann. Es wird dann als einziges Abgrenzungskriterium auf den ‚Gesamteindruck‘, der begrifflich nicht zu erfassen ist, verwiesen.“

Die Beteiligung des stillen Gesellschafters an den stillen Reserven ist sozusagen das „einzig greifbare“ Unterscheidungsmerkmal, das berechtigt, ihn als Mitunternehmer zu behandeln⁷⁾. Es läßt auch auf ein Zweifaches schließen:

a. Der unterschiedliche wirtschaftliche Einsatz der Einlage

Die Beteiligung des stillen Gesellschafters über einen reinen Gewinnanteil hinaus gibt erst die Berechtigung dafür, von einem unterschiedlichen wirtschaftlichen Einsatz und Zweck seiner Einlage zu sprechen.

1) RFH-U. vom 16. 3. 1938 - VI 151/38, RStBl. 1938, S. 644.

2) Kraneis, S. 17; sehr ausführlich dazu: Spitaler in Hübschmann-Hepp, Spitaler, Anm. 12 bb zu § 215. Barth, S. 5.

3) BFH-U. vom 17. 11. 1964 - VI 319/63 U, BStBl. 1965 III, S. 260.

4) BFH-U. vom 22. 11. 1955, a. a. O. BFH-U. vom 21. 3. 1961 - I 249/60, StRK EStG § 15, R. 246.

5) Theis, DB 1952, S. 237. Hermann/Heuer, Anm. 34 zu § 20.

6) BB 1959, S. 106.

7) So einschränkend auch Boettcher, StW 1965, 46, 47.

Während die Einlage des typischen stillen Gesellschafters wirtschaftlich wie ein Darlehen wirkt, für die der Stille eine „variable Verzinsung“ erhält (die auch null Prozent sein kann), schafft die Einlage eines stillen Gesellschafters, der an den stillen Reserven beteiligt ist, darüberhinaus vermögensähnliche Werte, nämlich einen schuldrechtlichen Anspruch bzw. ein Anwartschaftsrecht darauf, in einem zukünftigen Zeitpunkt bei günstiger Entwicklung des Unternehmens mehr zu erhalten, als nur den ursprünglichen Nennbetrag seiner Einlage.

b. Das Unternehmerrisiko

Eine derartige Beteiligung des stillen Gesellschafters kommt aber auch der Forderung entgegen, es müsse in erster Linie nach dem Unternehmerrisiko abgegrenzt werden¹⁾.

Das Wesen der Mitunternehmerschaft in der Beteiligung am Gewinn und Verlust zu sehen²⁾, dürfte schwerlich ein durchschlagendes Unterscheidungsmerkmal zur stillen Gesellschaft bilden, da der stille Gesellschafter nach § 335 Abs. 1 HGB grundsätzlich am Verlust beteiligt ist, soweit dies nicht durch eine Vereinbarung nach § 336 Abs. 2 HGB ausdrücklich ausgeschlossen ist.

Wenn vom Risikogedanken als entscheidendem Abgrenzungspunkt gesprochen wird, so ist dabei nicht zu übersehen, daß derjenige, der ein besonderes Risiko auf sich nimmt, etwa eine Verlustbeteiligung über § 337 Abs. 2 HGB hinaus, sozusagen als „Gegenleistung“ auch besondere Gewinnchancen verlangen wird. Sie werden – unter anderem – darin bestehen, daß der Stille schuldrechtlich am Geschäftsvermögen beteiligt wird, daß er also nicht nur Aussicht auf eine jährliche Rendite hat, sondern bei günstiger Entwicklung des Betriebes damit rechnen kann, eine wesentlich höhere Summe als seine Einlage anfangs betrug, im Geschäft stehen zu haben.

Der Risikogedanke bildet auch deshalb für sich allein kein zuverlässiges Unterscheidungsmerkmal, weil ja der echte stille Gesellschafter seinerseits ebenfalls ein Risiko trägt. Er muß damit rechnen, daß seine Einlage bei ungünstiger Betriebslage während mehrerer Jahre teilweise oder ganz aufgebraucht wird und daß er im Falle eines Konkurses völlig mit leeren Händen

¹⁾ Oswald, StW 1955, Sp. 451 ff. BFH-U. vom 22. 11. 1955 - I 129/54 S, BStBl. 1956 III, S. 4. Böttcher-Krahmer in Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 12 b zu § 15 vgl. auch U. d. FG Düsseldorf vom 9. 10. 1957 - I 128/54, EFG 1958, S. 50.

²⁾ Böttcher-Krahmer, a. a. Ö.

ausgehen kann. Würde man das Risiko als tragenden Unterscheidungspunkt zwischen stiller Gesellschaft und Mitunternehmerschaft verwenden, so ergäbe sich die unerfreuliche und unlösbare Frage:

Wie hoch muß das Risiko eines stillen Gesellschafters mindestens sein, um ihn als Mitunternehmer zu werten?

Nachdem m. E. die unterschiedliche Behandlung des echten stillen Gesellschafters im Vergleich zum stillen Gesellschafter mit weitergehenden Rechten (der unter Umständen als atypischer stiller Gesellschafter zu bezeichnen ist) im Sinne der Rechtseinheit und seiner formellen Stellung im Gesetzestext überhaupt nicht zu rechtfertigen ist, sondern sich nur, eben aus Gründen einer unbefriedigenden Behandlung im Einkommensteuergesetz, mit Mühe durch Sinn und Zweck des Steuerrechts aufrechterhalten läßt, sollte man dafür sehr wohl das einzige faßbare Indiz als entscheidend bezeichnen:

Ein stiller Gesellschafter ist nur dann als Mitunternehmer im Sinne des § 15 Ziff. 2 EStG zu behandeln, wenn er zumindest teilweise an den stillen Reserven beteiligt ist. Dabei ist eine Beteiligung am Firmenwert allerdings nicht zu fordern¹⁾.

¹⁾ Feilhauer, StW 60, S. 634, kommt ebenfalls im Ergebnis zu diesem Schluß. Als wesentliche Begründung stellt er heraus, daß der stille Gesellschafter grundsätzlich Anspruch auf Rückzahlung seiner Einlage zum Nennbetrag hat, soweit diese nicht durch mitzutragende Verluste geschmälert ist (Bestandsvergleich), während dem Mitunternehmer eine Einlage zusteht, die sich nach dem Wert des Vermögens der Gesellschaft bestimmt (Vermögensbeteiligung).

III. H A U P T T E I L

Unterbeteiligung und stille Gesellschaft

I. Vorbemerkung

Die Behandlung des Unterbeteiligten führt nochmals in das Gewerbesteuerrecht. Die Frage wird bedeutungsvoll, weil umstritten ist, ob die Vorschrift des § 8 Ziff. 3 GewStG entsprechend auf einen Unterbeteiligten angewandt werden kann. Gleichzeitig wirft die Unterbeteiligung einkommensteuerrechtliche Probleme auf.

Sie wird deshalb erst an dieser Stelle behandelt.

II. Die bürgerlich-rechtliche Konstruktion der Unterbeteiligung

1. Formen und Zweck

Bei der stillen Beteiligung entsteht nur dann eine stille Gesellschaft im Sinne der §§ 335 ff. HGB, wenn sich jemand am Handelsgewerbe eines anderen (eines Einzelkaufmanns, einer OHG, KG oder einer GmbH) beteiligt.

Einer ähnlichen Konstruktion begegnet man in Form der Unterbeteiligung besonders häufig bei den Personengesellschaften, aber auch bei der GmbH, also bei Gesellschaften, die auf Gewinn gerichtet sind, bei denen jedoch die Übertragung der Teilhaberschaften erschwert oder unzulässig ist¹⁾.

Der Hauptbeteiligte einer Kommanditgesellschaft, der Kommanditist, beteiligt an seiner Beteiligung einen Dritten. Er räumt ihm dafür eine Gewinnbeteiligung ein, unter Umständen wird auch vereinbart, daß der Unterbeteiligte einen eventuellen Verlust mitträgt. Die Unterbeteiligung kann sich auch auf das Ergebnis einer künftigen Auseinandersetzung beziehen²⁾.

¹⁾ Gierke, § 53 I. Godin-Weipert-Würdinger, Anm. 9 zu § 109.

²⁾ Godin-Weipert-Würdinger, a. a. O. Esch, NJW 1964, S. 902.

Der Grund für die Errichtung einer Unterbeteiligung liegt beim Hauptbeteiligten häufig darin, daß er sich Kapital von dritter Seite zu beschaffen sucht, um seiner Einlagepflicht nachkommen zu können. Oft wird eine solche Unterbeteiligung den anderen Gesellschaftern unbekannt sein, weil es der betreffende Hauptbeteiligte umgehen möchte, Einblick in seine eigene finanzielle Lage zu gewähren.

Bei der GmbH wird die Unterbeteiligung gerne gewählt, weil sie an die Formvorschriften des § 15 GmbHG nicht gebunden ist¹⁾.

2. Rechtsfolgen

Durch die Errichtung einer Unterbeteiligung entsteht ein Rechtsverhältnis, das jenes des Hauptbeteiligten mit den anderen Gesellschaftern nicht berührt²⁾.

Vielmehr begründet der Vertrag zwischen dem Hauptbeteiligten und dem Unterbeteiligten ein Rechtsverhältnis eigener Art, meist eine (abgewandelte bzw. atypische) Gesellschaft des bürgerlichen Rechts³⁾. Die §§ 705 ff. BGB sind entsprechend anzuwenden. Es kann auch ein partiarisches Darlehen vorliegen, wobei es im einzelnen auf die Vertragsgestaltung ankommt⁴⁾.

Denkbar ist schließlich, daß der Hauptbeteiligte mehrere Unterbeteiligungen mit Dritten abschließt (oder auch mit einem Mitgesellschafter). Dann entstehen so viele Rechtsverhältnisse als Unterbeteiligungen vorliegen.

Kontroll- und Informationsrechte des Unterbeteiligten können frei gestaltet werden. Sie finden ihre Grenze jedoch an der Treuepflicht des Hauptbeteiligten zu seiner Gesellschaft, d. h. die Treue des Hauptbeteiligten zur Gesellschaft ist das Primäre⁵⁾ und kann auch durch die Treuepflicht zum Unterbeteiligten nicht beiseite geschoben werden. Die Rechte und Pflichten des Hauptbeteiligten bei der Gesellschaft bleiben grundsätzlich unberührt. Die Gesellschaft tritt nach außen nicht in Erscheinung. Inhaber des Gesellschaftsvermögens ist allein der Hauptbeteiligte, gegen den der Unterbeteiligte nur obligatorische Ansprüche besitzt.

¹⁾ Vgl. dazu Lehmann, § 64 I.

²⁾ Hueck, Anm. 14 zu § 27 II. Enneccerus, Anm. zu § 109.

³⁾ Gierke, § 53 I. Lehmann, a. a. O. Scholz, Anm. 7 zu § 15. Koenigs, S. 26. Weipert, Anm. 30 zu § 335.

⁴⁾ Dazu die Ausführungen im I. Hauptteil.

⁵⁾ Gierke, a. a. O.

III. Das Gewinnfeststellungsverfahren

Bei der Unterbeteiligung (hier am Anteil eines Gesellschafters einer Personengesellschaft) muß zwischen einer bekannten (offenen) und einer geheimgehaltenen Unterbeteiligung unterschieden werden.

1. Die bekannte Unterbeteiligung

Die Unterbeteiligung am Anteil eines Gesellschafters ist den anderen Gesellschaftern bekannt. Sie wissen also davon, daß ein Dritter am Gewinnanteil (eventuell auch am Verlust oder sogar schuldrechtlich beim Ausscheiden des Hauptbeteiligten an dessen Auseinandersetzungsanspruch) einer ihrer Mitgesellschafter unterbeteiligt ist.

Bei der Feststellung des Gewinnanteils des Hauptbeteiligten ist dann im Rahmen der einheitlichen Gewinnfeststellung dieser Umstand zu berücksichtigen. In einem solchen Verfahren kommt dem Unterbeteiligten die Stellung eines Mitunternehmers zu¹⁾. Unterbeteiligung ist als Mitunternehmerschaft in wirtschaftlichem und steuerlichem Sinn anzusehen, wenn er an den Anlagewerten der Gesellschaft einschließlich der stillen Reserven beteiligt ist, sowie diesen die Hauptbeteiligten fordern können²⁾.

2. Die geheimgehaltene Unterbeteiligung

Wissen die übrigen Gesellschafter nichts von einer Unterbeteiligung bei einem ihrer Mitgesellschafter, so wirft die steuerliche Mitbehandlung der Unterbeteiligung beim einheitlichen Gewinnfeststellungsverfahren besondere Probleme auf. Durch eine solche Gleichbehandlung gegenüber der bekannten Unterbeteiligung wäre es nicht möglich, das Steuergeheimnis zu wahren. Eine bisher geheimgehaltene Unterbeteiligung würde den anderen Gesellschaftern bekannt, wenn sie im Gewinnfeststellungsverfahren als Mitunternehmerschaft aufgeführt würde. Die Offenbarung wäre auch nach § 22 Abs. 2 Nr. 1 AO unbefugt.

Es wurde deshalb gefordert, bei einer geheimgehaltenen Unterbeteiligung neben dem Feststellungsverfahren, dessen Rechtskraft sich nur auf die Mitgesellschafter und den Hauptbeteiligten bezieht, eine gesonderte einheitliche Gewinnfeststellung für den Hauptbeteiligten und den Unterbeteiligten zuzulassen³⁾.

¹⁾ RFH-U. vom 21. 6. 1933 - VI A 588/30, RStBl. 1933, S. 1014. BFH-U. vom 19. 1. 1960 - I 202/59 U, BStBl. 1960 III, S. 229. Oberfinanzdirektion Koblenz, Verf. v. 14. 11. 1959 - S 2207 A, BB 1960, S. 33.

²⁾ Densow, DB 1953, S. 218.

³⁾ Oberfinanzdirektion, a. a. O.

Enno Becker erklärte ¹⁾):

„Die Schwierigkeiten können befriedigend nicht anders gelöst werden als so, daß nachgelassen wird, daß der als Treuhänder bei der einheitlichen Gewinnfeststellung Beteiligte bei seiner Veranlagung noch seine Treuhänderschaft geltend macht.“

Von der Rechtsprechung bekannte sich der RFH in einigen Urteilen zu dieser Forderung ²⁾). Der BFH berührte das Problem in der Entscheidung vom 30. 10. 1958 nicht ³⁾). In seinem Urteil vom 19. 1. 1960 stellte das Gericht fest:

„Die Unterbeteiligung eines typischen stillen Gesellschafters muß nach denselben Grundsätzen wie die Unterbeteiligung eines Mitunternehmers behandelt werden. Das bedeutet, daß bei der Feststellung des Gewinns des Mitunternehmers seine Verpflichtungen und seine Rechte gegenüber dem typischen stillen Gesellschafter berücksichtigt werden müssen. Das hat im Rahmen der einheitlichen Gewinnfeststellung zu geschehen.“

Eine Geheimhaltung der Unterbeteiligung ist auf diesem Wege nicht durchzuhalten und man kann sich wegen der oben angeführten Gründe diesem Urteil wohl nicht anschließen ⁴⁾).

Die Schwierigkeiten, die sich bei der Frage nach der Art der Gewinnfeststellung ergeben, interessieren uns nur (im Rahmen dieser Arbeit) insoweit, als gerade im zuletzt zitierten Urteil der Begriff der Unterbeteiligung dem der (typischen) stillen Gesellschaft gleichgestellt wird.

IV. Unterbeteiligung und § 8 Ziff. 3 GewStG

1. Rechtsprechung und Praxis

Der erste Teil der Arbeit setzt sich ausführlich mit der Frage nach dem Begriff des stillen Gesellschafters im Sinne des § 8 Ziff. 3 GewStG auseinander und gelangt – im Gegensatz zur derzeitigen Rechtsprechung – zu einer engen Auslegung gemäß §§ 335 ff. HGB.

¹⁾ Bem. 56 c zu § 29 EStG/1925.

²⁾ RFH-U. vom 8. 10. 1930 - VI A 1566, StW 1931, Sp. 51. RFH-U. vom 15. 1. 1936 - VI A 282/35, RStBl. 1936, S. 54.

³⁾ BFH-U. vom 30. 10. 1958 - IV 333/55 U, BStBl. 1959 III, S. 249.

⁴⁾ Grieger, BB 1960, S. 620. Leinhäuser, FR 1966, S.341, bringt sehr detaillierte, auf den Einzelfall abgestellte Vorschläge zur Lösung dieser Probleme.

In seinem Urteil vom 20.3.1962 ¹⁾ lehnte der BFH eine grundsätzliche Gleichbehandlung des Unterbeteiligten als Mitunternehmer ab, da diese Ansicht einer Überspannung der Bilanzbündeltheorie gleichkomme. Aus dem Urteil ergab sich, daß die Gewinnanteile aus einer Unterbeteiligung an einer Personengesellschaft auch in den Fällen, in denen der Unterbeteiligte als „stiller Gesellschafter“ anzusehen ist, nicht dem Gewerbeertrag nach § 8 Ziff. 3 GewStG hinzuzurechnen sind.

Das Urteil stieß insbesondere in der Praxis der Finanzverwaltung auf Widerstand. So empfahl das Nieders. Finanzministerium ²⁾, die Entscheidung nicht anzuwenden, sondern vielmehr dem BFH Gelegenheit zu erneuter Stellungnahme in einem anderen Verfahren zu geben.

Der VI. Senat machte hinter die strittige Entscheidung ein großes Fragezeichen ³⁾ und wich einer eigenen Stellungnahme aus:

„Der Senat läßt es ausdrücklich dahingestellt, ob es wirklich, wie der I. Senat annimmt, einen unzulässigen Durchgriff bedeutet, die Gewinnanteile bei einer echten stillen Unterbeteiligung bei der Personengesellschaft zu erfassen.“

Lenski-Steinberg ⁴⁾ bemängelten das Fehlen einer stichhaltigen Begründung für das Urteil des I. Senats.

2. Bilanzbündeltheorie und stille Gesellschaft

Im Steuerrecht spielt die Bilanzbündeltheorie eine gewichtige Rolle. Sie besagt, daß die Bilanz einer Personengesellschaft steuerrechtlich nicht existiert, daß vielmehr die Bilanz einer solchen Gesellschaft als ein zusammengefaßtes Bündel der „Unternehmungen“ der einzelnen an ihr beteiligten Gesellschafter ist ⁵⁾.

Daraus folgt, daß einkommensteuerrechtlich eine Personengesellschaft nicht vorliegt, daß vielmehr nur die einzelnen Gesellschafter mit ihrem Anteil am gemeinsamen Unternehmen vorhanden sind.

Wendet man diese Theorie auf die stille Gesellschaft an, so ergibt sich die steuerliche Möglichkeit, daß ein Dritter sich an der „Unternehmung“ eines

¹⁾ I 39/61 U, BStBl. 1962 III, S. 337.

²⁾ Erlaß vom 23. 12. 1965 - L 1422-69-31 1, BB 1966, S. 115.

³⁾ BFH-U. vom 17. 11. 1964 VI 319/63 U, BStBl. 1965 III, S. 260.

⁴⁾ Anm. 2 zu § 8 Ziff. 3.

⁵⁾ Böttcher-Krahmer in Hartmann-Böttcher-Grass, Anm. 13 zu § 15.

Mitunternehmers einer Personengesellschaft beteiligt, und demnach die Gewinnanteile dieses Unterbeteiligten nach § 8 Ziff. 3 GewStG dem gewerblichen Gewinn der Gesellschaft hinzuzurechnen sind.

Wenn von Lenski-Steinberg¹⁾ die Begründung des Urteils des BFH²⁾ bemängelt wird, so ist das insofern richtig, als der Grund für eine Nichtanwendung des § 8 Ziff. 3 GewStG nicht in der Überspannung der Bilanzbündeltheorie liegen kann.

Im übrigen kann durch eine steuerrechtliche Theorie nicht ein gesetzliches Erfordernis ersetzt werden. Die Mitgesellschafter einer Personengesellschaft treiben kein Handelsgewerbe. Deswegen kann eine stille Gesellschaft nur dann vorliegen, wenn eine Beteiligung an der OHG oder der KG selbst gegeben ist. Allein die Personengesellschaft stellt das Handelsgewerbe dar.

Eine weitgehende Ähnlichkeit der Unterbeteiligung (soweit eine Beteiligung an den Anlagewerten ausgeschlossen ist) mit der (typischen) stillen Gesellschaft kann wirtschaftlich vorliegen. Die wirtschaftliche Betrachtungsweise des Steuerrechts muß aber dort ihre Grenzen haben, wo der Gesetzeswortlaut entgegensteht.

Bemerkenswert sind hierbei die Ausführungen von Esch³⁾, der nachzuweisen sucht, daß schon auf Grund handelsrechtlicher Grundsätze die Unterbeteiligung an Handelsgesellschaften als stille Gesellschaft i. S. d. §§ 335 ff. HGB zu behandeln sei. Es gebe keinen Grund, daß das Handelsgewerbe im Sinne des § 335 HGB ein selbständiges Handelsgeschäft sein müsse.

Hierin kann m. E. Esch nicht zugestimmt werden. Der einzelne Gesellschafter einer Personengesellschaft stellt nicht das „Handelsgewerbe“ dar, er gehört lediglich dazu. Es ist ein erheblicher Unterschied darin zu sehen, ob sich die Beteiligung nur auf einen Ausschnitt des Handelsgewerbes, nämlich auf die Rechte und Pflichten des Hauptbeteiligten – auch wenn er alleiniger Geschäftsführer ist – oder auf den „Komplex“ Handelsgewerbe bezieht.

Es ist kein durchschlagendes Argument, daß die Bestimmungen über die stille Gesellschaft anzuwenden seien, weil eine Reihe von gesellschaftsrechtlichen Vorschriften des BGB für die Unterbeteiligung nicht passen oder sich nicht eignen.

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise lehnt Esch als unpräzise ab, zumindest in diesem Zusammenhang.

¹⁾ a. a. O.

²⁾ U. vom 20. 3. 1962 - I 39/61 U, BStBl. 1962 III, S. 337.

³⁾ NJW 1964, S. 902.

Krah¹⁾ erwidert hierzu, daß es nicht allein der bürgerlich-rechtlichen Gestaltung überlassen bleiben dürfe, welche steuerlichen Folgerungen gezogen werden. Der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung habe Vorrang.

Dem ist entgegenzuhalten, daß kein zwingender Grund besteht, zivilrechtlich Ungleiches steuerrechtlich gleich zu behandeln, vor allem dann nicht, wenn der Steuergesetzgeber handelsrechtliche Begriffe verwendet. Der Grundsatz der gleichmäßigen Besteuerung sollte seine Grenze dort finden, wo er eine gleichmäßige zivilrechtliche Auslegung ignoriert.

Und wenn der zitierte Erlaß des Nieders. Finanzministeriums von einer vom Gesetzgeber nicht gewollten Aushöhlung des § 8 Ziff. 3 GewStG spricht, sofern eine Hinzurechnung der Gewinnanteile des „typischen stillen Unterbeteiligten“ entfielen, so muß entgegengehalten werden:

Eine Aushöhlung der genannten Vorschrift ist lange genug praktiziert worden. Musterbeispiele für diese Tatsache waren die gesellschaftsähnlichen Dauerrechtsverhältnisse (insbesondere das Dauerarbeitsverhältnis).

Daß der § 8 GewStG keine glückliche gesetzgeberische Schöpfung ist, zeigt sich daran, daß eine Ziffer nach der anderen „abbröckelt“.

Ein strenger Maßstab bei der Anwendung dieser Bestimmung wäre gerade auch bei der Unterbeteiligung wünschenswert.

¹⁾ NJW 1965, S. 897.

IV. HAUPTTEIL

Die stille Gesellschaft im Außensteuerrecht am Beispiel des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens

A. Vorbemerkung

Nach der Behandlung der stillen Gesellschaft ausschließlich im inner deutschen Steuerrecht soll der Frage nachgegangen werden, wie der Stille steuerrechtlich behandelt wird, wenn er seinen Wohnsitz im Ausland hat, aber an einem deutschen Handelsgewerbe mit einer Einlage beteiligt ist, bzw. welche Konsequenzen das umgekehrte Verhältnis nach sich zieht.

Das Deutsche Reich und später die Bundesrepublik Deutschland haben eine große Anzahl von Doppelbesteuerungsabkommen mit anderen Staaten geschlossen, um Härten bei der zwischenstaatlichen Besteuerung auszuschließen oder zumindest einzuschränken. Ohne diese internationalen bilateralen Abkommen käme es sehr häufig vor, daß Personen mit Wohnsitz im Staate A und Einkünften im Staate B sowohl im Staate A als auch im Staate B zur Besteuerung der gleichen Einkünfte herangezogen würden, oder es wären – auf das Thema dieser Arbeit ausgerichtet – derartige Fälle geradezu üblich, bei denen die Gewinnbeteiligung des stillen Gesellschafters in Deutschland über die Kapitalertragsteuer und in seinem Heimatstaat über ein entsprechendes oder anderes Steuergesetz abermals besteuert würden. Staaten, die jedoch ein Interesse an enger wirtschaftlicher Zusammenarbeit und am Kapitalverkehr über die nationalen Grenzen hinaus haben, versuchen, der Benachteiligung des ausländischen Kapitalgebers dadurch wirksam zu begegnen, daß sie in einem Doppelbesteuerungsabkommen mit dem anderen Staat entweder auf eine eigene Besteuerung verzichten, eine Rückerstattung einräumen oder ihr Besteuerungsrecht dem Partner des Abkommens überlassen.

B. Das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen

1. Kapitel: Die Rechtsbegriffe des Doppelbesteuerungsabkommens

I. Ein dogmatisches Musterbeispiel

Gerade dieses Abkommen ist ein Musterbeispiel und – es sei der Ausdruck erlaubt – ein „Kuriosum“ für Probleme, die bei Doppelbesteuerungsabkommen immer wieder entstehen können.

Bei der Abfassung von Doppelbesteuerungsabkommen treten zwei Schwierigkeiten auf. Zum ersten müssen verschiedene zivilrechtliche Begriffe für das gleiche juristische Gebilde oder aber auch gleiche zivilrechtliche Begriffe für ein national völlig abweichendes Rechtsinstitut unter einen gemeinsamen Begriff gebracht werden.

Zum zweiten ist zu berücksichtigen, daß Einkünfte aus dem gleichen zivilrechtlichen Rechtsverhältnis in den beteiligten Staaten zu verschiedenen Einkunftsarten gehören und deshalb auch zu unterschiedlicher Besteuerung führen können.

In den folgenden Abschnitten soll kurz dargelegt werden, welche zivilrechtlich unterschiedliche Stellung die stille Gesellschaft in Deutschland und in der Schweiz einnimmt. Anschließend soll die steuerrechtliche Behandlung aufgezeigt werden.

II. Die stille Beteiligung nach schweizerischem Recht

Nachdem im Vorangegangenen auf die zivilrechtliche Gestaltung der deutschen stillen Gesellschaft und ihre Abgrenzung zu verwandten oder ähnlichen Rechtsverhältnissen bereits eingegangen wurde, soll hier auf eine erneute Darstellung und damit auf eine Wiederholung verzichtet werden.

Bei der Gegenüberstellung der deutschen stillen Gesellschaft, die vom Gesetzgeber in den §§ 335 ff. HGB behandelt wird, mit der schweizerischen stillen Gesellschaft fällt als erstes auf, daß sie im ZGB keine Kodifizierung erfahren hat¹⁾. Den Begriff der stillen Gesellschaft in der Schweiz haben Rechtsprechung und Verwaltung herausgearbeitet²⁾.

¹⁾ Fricke, DB 1963, S. 632.

²⁾ Reichwein, Schweizerische Juristenzeitung 1949, S. 358.

1. Die echte stille Gesellschaft nach Schweizer Recht

Gesetzlich behandelt wird im Artikel 530 Obligationenrecht (OR) lediglich die „einfache Gesellschaft“.

Art. 530 OR lautet:

„Gesellschaft ist die vertragsmäßige Verbindung von zwei oder mehreren Personen zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks mit gemeinsamen Kräften oder Mitteln. Sie ist eine einfache Gesellschaft im Sinne dieses Titels, sofern dabei nicht die Voraussetzungen einer anderen durch das Gesetz geordneten Gesellschaft zutreffen.“

Die echte stille Gesellschaft nach Schweizer Recht ist eine vertragliche Zweckgemeinschaft¹⁾. Sie liegt nur dann vor, wenn der Kapitalgeber über eine bloß partiarische Beteiligung hinaus am Verlust beteiligt ist, ein Recht auf Einsicht in die Bilanz oder Abrechnung sowie Überprüfung ihrer Richtigkeit hat. Des weiteren dürfen nicht die unabdingbaren Rechte aus Art. 541 OR auf Einsicht in die Gesellschaftsangelegenheiten, die Geschäftsbücher und Belege, sowie gewisse minimale Mitwirkungsrechte, zu denen insbesondere das Zustimmungsrecht für außerordentliche Angelegenheiten i. S. des Art. 535 OR gehören, ausgeschlossen sein²⁾.

2. Die unechte stille Gesellschaft nach Schweizer Recht

Daneben findet sich in der Schweizer Rechtspraxis der Begriff der „unechten stillen Gesellschaft“.

Auch er ist nicht kodifiziert, sondern neben dem partiarischen Darlehen, ausgehend von Art. 542 OR (mit der Bezeichnung „Aufnahme neuer Gesellschafter und Unterbeteiligung“) entwickelt worden.

Unechte stille Gesellschaft und partiarisches Darlehen im Schweizer Recht meinen das gleiche³⁾.

Es liegt ein reines Kredit- und Darlehensverhältnis vor, es fehlt eine Beteiligung an den stillen Reserven. Der partiarische Darlehensgeber in der Schweiz kann im Konkursfall seine Forderung anmelden.

Den Begriff des „atypischen stillen Gesellschafters“ gibt es im Schweizer Recht nicht.

¹⁾ II. Zivilkammer Bern 21. 11. 1961 i. S. St. gegen B, Locher, B : 6 IV B Nr. 6.

²⁾ Locher, a. a. O. und Nr. 2 und Nr. 4.

³⁾ Locher, a. a. O. Nr. 4. Fricke, a. a. O.

III. Gegenüberstellung der Rechtsinstitute

Beim Vergleich der schweizerischen Begriffe mit denen des deutschen Rechts entsprechen

dem schweizerischen partiarischen Darlehen das deutsche partiarische Darlehen und die deutsche typische stille Gesellschaft der schweizerischen unechten stillen Gesellschaft, der schweizerischen echten stillen Gesellschaft die deutsche atypische stille Gesellschaft.

Während in der Schweiz keines dieser Rechtsverhältnisse einen gesetzlichen Niederschlag gefunden hat, liegt in Deutschland eine gesetzliche Regelung für die (typische) stille Gesellschaft vor¹⁾.

2. Kapitel: Das Doppelbesteuerungsabkommen und seine Auslegung

I. Wortlaut der Bestimmungen

*des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommens,
die für die steuerliche Behandlung
der stillen Gesellschaft von Bedeutung sind²⁾*

Artikel 3

(1) Betriebe von Handel, Industrie und Gewerbe jeder Art sowie Einkünfte daraus werden, unbeschadet der folgenden Bestimmungen, nur in dem Staate besteuert, in dessen Gebiet das Unternehmen seine Betriebsstätte hat; dies gilt auch, wenn das Unternehmen seine Tätigkeit auf das Gebiet des anderen Staates erstreckt, ohne dort die Betriebsstätte zu haben.

(2) Betriebsstätte im Sinne dieses Abkommens ist eine ständige Geschäftseinrichtung des Unternehmens, in welcher die Tätigkeit dieses Unternehmens ganz oder teilweise ausgeübt wird. Als Betriebsstätten sind demnach anzusehen: der Sitz des Unternehmens, der Ort der Leitung, die Zweig-

¹⁾ Wenn im Folgenden die Begriffe „typische“ und „atypische“ stille Gesellschaft verwandt werden, so darf - besonders was das Steuerrecht betrifft - auf die vorangegangenen Bedenken verwiesen werden.

²⁾ Abkommen zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und dem Deutschen Reiche zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der direkten Steuern und Erbschaftssteuern (vom 15. Juli 1931). Fassung gemäß den zwischen der Schweizerischen Eidgenossenschaft und der Bundesrepublik Deutschland vereinbarten Zusatzprotokollen (ZP) vom 9. Sept. 1957 und 20. März 1959. ZP vom 9. 9. 1957, BStBl. 1959 I, S. 151, S. 198. ZP vom 20. 3. 1957, BStBl. 1959 I, S. 263.

niederlassungen, die Einkaufs- und Verkaufsstellen, die Warenlager und anderen Handelsstätten, die den Charakter einer ständigen Geschäftseinrichtung haben, sowie ständige Vertretungen.

(3) Hat das Unternehmen Betriebsstätten in beiden Staaten, so wird jeder Staat nur das Vermögen besteuern, das der auf seinem Gebiet befindlichen Betriebsstätte dient, und nur die Einkünfte, die durch die Tätigkeit dieser Betriebsstätte erzielt wurden.

(4) Wie Betriebe im Sinne des Absatzes 1 sind auch Beteiligungen an einem gesellschaftlichen Unternehmen zu behandeln, mit Ausnahme von Kuxen, Aktien, Anteilscheinen und sonstigen Wertpapieren.

(5) ...

Artikel 6

(1) Bewegliches Kapitalvermögen und Einkünfte daraus werden nur in dem Staat besteuert, in dem der Gläubiger seinen Wohnsitz hat.

(5) ...

II. Steuerliche Behandlung der atypischen stillen Gesellschaft

Die schweizerische echte stille Gesellschaft entspricht der deutschen atypischen Gesellschaft.

Im nationalen deutschen Steuerrecht wird der atypische stille Gesellschafter als Mitunternehmer behandelt, so daß seine Einkünfte über § 15 Ziff. 2 EStG als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu versteuern sind.

Hier besteht Übereinstimmung zwischen Deutschland und der Schweiz, auch im Hinblick auf das Doppelbesteuerungsabkommen. Beide Staaten sehen die Einkünfte des atypischen stillen Gesellschafters als Einkünfte aus der Beteiligung „an einem gesellschaftlichen Unternehmen“ im Sinne des Art. 3 Abs. 1 DBAS an, so daß über Art. 3 Abs. 4 DBAS das Betriebsstättenprinzip zum Zuge kommt und die Gewinnbeteiligungen des atypischen stillen Gesellschafters in dem Staate zu versteuern sind, in dem das Unternehmen seine Betriebsstätte unterhält (vgl. Art. 3 Abs. 2 DBAS)¹⁾:

¹⁾ Vgl. Locher, B § 6 IV B, Nr. 4 b. Bianchi, StW 1964, Sp. 419.

III. Steuerliche Behandlung des typischen stillen Gesellschafters im Zusammenhang mit dem DBAS

1. In der Schweiz

Die Schweiz behandelt die Gewinnbeteiligung des typischen stillen Gesellschafters (nach deutschem Recht) als Kapitaleinkünfte ¹⁾ aus beweglichem Kapitalvermögen und besteuert diese, wobei Art. 6 DBAS die Grundlage bildet.

Die Schweiz sieht also beim stillen Gesellschafter, der seinen Wohnsitz in der Schweiz hat und an einem Unternehmen in Deutschland still beteiligt ist, den Wohnsitz (die Schweiz) als Steuerort an. Der Grund hierfür liegt darin, daß die typische stille Gesellschaft deutschen Rechts dem schweizerischen „partiarischen Darlehen“ entspricht, nur Gewinnbeteiligung, nicht jedoch eine Beteiligung am Vermögen vorliegt, und das schweizerische Recht in der Gewinnbeteiligung eine vom Gewinn der schuldnerischen Gesellschaft abhängige Verzinsung sieht, so daß auf das Vorliegen eines Darlehens geschlossen wird.

Die schweizerische Steuerpraxis stellt sich auf den Standpunkt, daß, obwohl das DBAS den Begriff der „stillen Beteiligung“ nicht kennt, diese nach den gleichen Grundsätzen wie die offene Beteiligung (z. B. an einer Kommanditgesellschaft) zu behandeln ist, daß es sich aber dabei um eine „Beteiligung an einem gesellschaftlichen Unternehmen“ und nicht nur um ein Kredit- oder Darlehensverhältnis, also um bewegliches Kapital und Ertrag daraus handeln darf.

2. Die bisherige Rechtspraxis in Deutschland

Die deutsche Steuerpraxis subsumiert die Erträge des typischen stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung dagegen unter Art. 3 Abs. 4 DBAS und wendet somit gemäß Art. 3 Abs. 1 das Betriebsstättenprinzip ²⁾ an, so daß die Gewinnanteile der deutschen Kapitalertragsteuer unterliegen. Sie stellt also die Beteiligung des stillen Gesellschafters der Mitunternehmerbeteiligung gleich ³⁾. Die Begründung dafür liegt darin, daß – was richtig ist – die Beteiligung des typischen stillen Gesellschafters nicht in Wertpapieren verbrieft wird (die Art. 3 Abs. 4 DBAS ausdrücklich ausschließt).

¹⁾ Bachmayr, DB 1954, S. 1263.

²⁾ Vgl. z. B. Erlaß der Fin. Beh. Hamburg vom 29. 10. 1964 - 52 S 1301 - 224, DB 1964, S. 1792. Bianchi, a. a. O.

³⁾ Vgl. RFH-U. in RStBl. 1936, S. 1110. Blümich, Anm. 2 f zu § 49.

3. Folgen

Die bisherige Steuerpraxis in Deutschland und die ständige in der Schweiz hatten somit zur Folge:

Der stille Gesellschafter mit Wohnsitz in der Schweiz wurde der deutschen Kapitalertragsteuer (§ 49 Abs. 1 Ziff. 5 i. V. mit § 20 Abs. 1 Ziff. 4 und §§ 43 Abs. 1 Ziff. 2 und 50 Abs. 4 EStG) unterworfen.

Gleichzeitig werden die Gewinnanteile des stillen Gesellschafters in der Schweiz besteuert, da sie dort als Kapitaleinkünfte gelten. Die deutschen Steuerbehörden verweigern dem schweizerischen Einkommenempfänger die Rückerstattung der deutschen Kapitalertragsteuer¹⁾. Die Schweiz ihrerseits nimmt eine Anrechnung der deutschen Kapitalertragsteuer nicht vor, weil eine Anrechnung auf die schweizerische Steuer nach Abs. 6 b SP zum Art. 6 DBAS nur für Dividenden oder Zinsen aus Wandelanleihen und Gewinnobligationen (Art. 6 Abs. 3 a DBAS) zu gewähren ist.

Somit kommt es für Personen mit Wohnsitz in der Schweiz, die in Deutschland als typische stille Gesellschafter beteiligt sind, zu einer Doppelbesteuerung.

Umgekehrt erlangte bisher der in Deutschland wohnende stille Gesellschafter mit stiller Beteiligung in der Schweiz wegen des Qualifikationskonfliktes Steuerfreiheit²⁾, da Deutschland konsequenterweise (bisher) auf dem Betriebsstättenprinzip und die Schweiz auf dem Wohnsitzprinzip beharrte.

4. Die neue deutsche Steuerpraxis

Diesen Fällen der ungewollten Steuerfreiheit begegnete man mit koordinierten Ländererlassen der Finanzbehörden³⁾, die, da sie wohl die Grenzen der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung überschreiten, hier zitiert sein sollen:

„1. Wohnsitz in der Schweiz

Bei einem in der Schweiz ansässigen Steuerpflichtigen mit stiller Beteiligung in der Bundesrepublik wird die deutsche Kapitalertragsteuer voll erhoben. Es bleibt der Schweiz überlassen, gegebenenfalls die Doppelbesteuerung zu beseitigen.

¹⁾ Locher, B § 6 IV B, Nr. 5.

²⁾ Bianchi, StW 1964, Sp. 419. Bachmayr, DB 1965, S. 1263.

³⁾ Vgl. z. B. Erlaß der Fin. Beh. Hamburg vom 29. 10. 1964 - 52 D 1301 - 224, DB 1964, S. 1792 und Erlaß d. Fin. Min. Baden-Württ. vom 9. 11. 1965 S 1301 A-9/63, DB 1965, S. 1185.

2. Wohnsitz in der Bundesrepublik

Ist die Bundesrepublik Wohnsitzstaat und der Steuerpflichtige an einem Unternehmen in der Schweiz als stiller Gesellschafter beteiligt, bestehen folgende Möglichkeiten:

a. Wird von der Schweiz die stille Beteiligung als einfache Gesellschaft des bürgerlichen Rechts angesehen, so können die Vorschriften über die Besteuerung gesellschaftlicher Beteiligungen angewendet werden, wonach die Einkünfte in der Bundesrepublik – abgesehen vom Progressionsvorbehalt – von der Schweiz freizustellen sind.

b. Wird die Beteiligung nach Schweizer Recht als Darlehen gewertet und nimmt daher die Schweiz Kapitaleinkünfte an, so steht nach Art. 6 DBAS der Bundesrepublik als Wohnsitzstaat das Besteuerungsrecht zu, wobei die eventuelle schweizerische Steuer nach Art. 6 Abs. 5 DBAS auf die deutsche Steuer anzurechnen ist.“

Ein Urteil des FG Düsseldorf¹⁾ und dessen Bestätigung durch den BFH²⁾ brachten eine gute Lösung, den Qualifikationskonflikt auszuräumen.

Der BFH entschied, daß die Einkünfte des sogenannten stillen Gesellschafters nicht als Einkünfte aus der „Beteiligung an einem gesellschaftlichen Unternehmen“ zu behandeln seien (Art. 3 Abs. 4). Der stille Gesellschafter im Sinne von § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG sei nach inländischem Recht, das allein für die inländische Erfassung maßgebend sei, nicht an einem gesellschaftlichen Unternehmen beteiligt. Eine echte stille Gesellschaft gemäß Einkommensteuergesetz sei keine Handelsgesellschaft, da kein Gesellschaftsvermögen (weder ein Gesamthandsvermögen noch ein Gemeinschaftsvermögen nach Bruchteilen) vorliege, und stelle deshalb auch keinen Betrieb der Gesellschaft dar.

Arnold³⁾ vertieft diese Problematik und unterscheidet zunächst zwischen einer stillen Beteiligung am Unternehmen eines einzelnen und einer Gesellschaft, kommt aber in beiden Fällen zum Ergebnis des BFH. Sicher sei der Begriff „Beteiligung“ für sich betrachtet sehr weitgehend, aber das DBAS stelle bestimmt nicht auf eine irgendwie geartete Beteiligung ab. Beteiligung bedeute mehr als Teilnahme am Gewinn und unter Umständen am Verlust, mehr als rein obligatorische Ansprüche eines Gläubigers, wie sie der stille Gesellschafter habe.

¹⁾ Vom 26. 6. 1963 - I 17-18/62 E, EFG 1964, S. 269.

²⁾ BFH-U. vom 5. 2. 1965 - VI 338/63 U, BStBl. 1965 III, S. 258.

³⁾ DStZA 1966, S. 329 ff.

Arnold fordert für die Beteiligung an einem gesellschaftlichen Unternehmen die Beteiligung am Gesellschaftsvermögen. Gerade dies soll ja auch durch die Eingehung einer stillen Gesellschaft vermieden werden.

Ein inländisches Besteuerungsrecht lasse sich aus Art. 3 Abs. 4 DBAS nicht herleiten. Da die Einkünfte des typischen stillen Gesellschafters nach deutschem Recht vielmehr Einkünfte aus Kapitalvermögen seien, müßten sie unter Art. 6 Abs. 1 (bewegliches Vermögen) subsumiert werden.

Der BFH weist auf den Wortlaut des Zusatzprotokolls zum DBAS vom 9.9.1957¹⁾ hin, wo es unter anderem heißt:

„... Artikel 6 erhält folgende Fassung:

„Artikel 6

(1) Bewegliches Kapitalvermögen und Einkünfte daraus werden nur in dem Staate besteuert, in dem der Gläubiger seinen Wohnsitz hat.

(2) Soweit in einem der beiden Staaten die Steuern von inländischen Dividenden und Zinsen im Abzugsweg (an der Quelle) erhoben werden, wird das Recht zur Vornahme des Steuerabzugs durch die Bestimmung des Absatzes 1 nicht berührt.

(3) Die Steuern von Dividenden und Zinsen, die einer der beiden Staaten im Abzugsweg (an der Quelle) erhebt, sind dem Gläubiger mit Wohnsitz im anderen Staat auf Antrag zu erstatten.

(5) Die im Abzugsweg (an der Quelle) erhobenen Steuern, für die in Absatz 3 eine Erstattung nicht vorgesehen ist, werden auf Antrag in dem Staat, in dem der Gläubiger seinen Wohnsitz hat, auf die Steuern für diese Dividenden und Zinsen angerechnet.“

Der Senat erklärt, es handele sich bei den Gewinnanteilen des stillen Gesellschafters weder um Dividenden noch um Zinsen, und wenn unter Art. 3 Abs. 4 zwar eine GmbH-Beteiligung falle, obwohl i. S. d. § 20 Abs. 1 Ziff. 1 EStG Einkünfte aus Kapitalvermögen wie bei einer stillen Gesellschaft vorliegen, so könne aus dieser inländischen Gleichordnung nicht ein Schluß auf eine entsprechende Behandlung im Doppelbesteuerungsabkommen gezogen werden.

Die Finanzverwaltung ignorierte diese Entscheidung²⁾ und empfahl, das vorerwähnte Urteil des BFH nicht anzuwenden, sondern nach dem zitierten

¹⁾ BStBl. 1959 I, S. 151.

²⁾ Vgl. Erl. des Fin. Min. NRW vom 19.8.1965 - S 1301 - Schweiz 18-VB 1), DB 1965, S. 1762.

Ländererlaß weiterhin zu verfahren. Dem BFH solle erneut Gelegenheit zu einer höchstrichterlichen Entscheidung gegeben werden.

Im Urteil zum deutsch-schwedischen DBA ¹⁾ schloß sich der III. Senat ²⁾ des BFH dem zuvor besprochenen Urteil des VI. Senates nicht an.

Die Finanzverwaltung übernahm die Ausführungen dieses neuen Urteils ³⁾ ohne Einschränkungen für die Besteuerung eines in der Schweiz wohnhaften stillen Gesellschafters eines inländischen Unternehmens, so daß der Qualifikationskonflikt nach wie vor ungelöst ist.

IV. Kritische Betrachtung der deutschen Steuerpraxis bei der Behandlung der (typischen) stillen Gesellschaft im Hinblick auf das DBAS

1. Die koordinierten Ländererlasse ⁴⁾

Die Besteuerung des stillen Gesellschafters mit Wohnsitz in der Bundesrepublik und stiller Beteiligung an einem Unternehmen in der Schweiz soll nach Ziff. 2 der erwähnten Erlasse vom Rechtsstandpunkt der Schweizer Steuerbehörde abhängig gemacht werden.

Weder das DBA noch das deutsche Steuerrecht enthalten jedoch eine Regelung dafür, daß das Schweizer Recht für die Qualifizierung der der deutschen stillen Gesellschaft entsprechenden Konstruktion des schweizerischen Rechts heranzuziehen ist ⁵⁾.

Nach Art. 6 DBAS gehören Beteiligungen an einer GmbH oder Genossenschaft nicht zum Kapitalvermögen. Sie sind vielmehr als Beteiligungen an einem gesellschaftlichen Unternehmen nach der Betriebsstätte dieses Unternehmens zu besteuern (Art. 3 Abs. 1, 2 mit 4). Für Einkünfte aus der Veräußerung von beweglichem Kapitalvermögen gilt Art. 6 entsprechend.

Nach Abs. I Schlußprotokoll zu Art. 6 wird somit eine innerdeutsche Qualifikation von Gewinnen aus Veräußerung einer wesentlichen Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft als Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 17 EStG verboten.

¹⁾ Vom 25. 4. 1938, RGBl. 1938 II, S. 522.

²⁾ BFH-U. vom 17. 12. 1965 - III 342/60, auszugsweise zitiert in DB 1966, S. 843.

³⁾ DB 1965, S. 1762.

⁴⁾ Vgl. Punkt III 4 dieses Kapitels.

⁵⁾ Bachmayr, DB 1965, S. 1263.

Daraus wird mit Recht der Schluß gezogen¹⁾, daß, abgesehen von diesen ausdrücklich im DBAS behandelten Gegenständen, bei Zweifeln über die Auslegung von Rechtsbegriffen grundsätzlich das innerstaatliche Recht heranzuziehen ist.

Eine andere Qualifizierung, nämlich Anwendung ausländischen Rechts als Voraussetzung für eine deutsche Besteuerung, wurde im übrigen von den Steuergerichten verneint²⁾.

Sie ist auch deshalb abzulehnen, weil damit die steuerliche Gleichbehandlung verletzt würde³⁾, indem unter Umständen ein Steuerpflichtiger, der aus einem mit einem deutschen Rechtsverhältnis vergleichbaren ausländischen Rechtsverhältnis Einkünfte erzielt, dafür steuerlich „bestraft“ werden könnte.

Schließlich käme durch die Anwendung der Schweizer Rechtsauffassung ausländisches Recht in ein inländisches Besteuerungsverfahren. Das widerspricht dem Grundsatz der Gesetzmäßigkeit der Verwaltung⁴⁾. Soweit ein deutsches Gesetz dies nicht ausdrücklich zuläßt, liegt ein Verstoß gegen diesen Grundsatz vor. Ein solches Gesetz existiert nicht. Auch das DBAS als unmittelbar geltendes innerstaatliches Recht gibt keinen Hinweis.

2. Die Rechtsprechung des BFH

Es ist bedauerlich, daß der III. Senat in seinem Urteil über das deutsch-schwedische DBA ausdrücklich auf das Urteil des VI. Senats eingeht und der Entscheidung nicht folgt⁵⁾.

Dies aus zwei Gründen:

Das Urteil des III. Senats läßt erkennen, daß das Gericht der Ansicht war, Entscheidungen über eine Frage in einem Doppelbesteuerungsabkommen seien ohne weiteres auch für ein anderes verbindlich. Dem muß jedoch widersprochen werden⁶⁾, denn jedes DBA geht von den jeweils verschiedenen Rechtsordnungen der Partner aus. Selbst eine gewisse Ähnlichkeit der Sachlage kann nicht ohne weiteres zum Identitätsschluß führen.

¹⁾ Korn-Dietz, Anm. 1 zu Art. 6 DBAS.

²⁾ z. B. RFH-U. vom 12. 2. 1930 - VI A 899/27, Bd. 27, S. 73 und RFH-U. vom 18. 12. 1930 - VI A 899/30, Bd. 27, S. 303.

³⁾ Bachmayr, a. a. O.

⁴⁾ Arendt, StW 1959, Sp. 390.

⁵⁾ Korn-Dietz, Anm. 2 zu Art. 3 DBAS.

⁶⁾ Locher, B § 6 IV B, Nr. 4 b.

Zum anderen spiegeln sich in den beiden zitierten Urteilen gerade die verschiedenen Ziele der Steuerrechtsprechung wider, die bei der Untersuchung des Begriffes der stillen Gesellschaft vielfach festzustellen waren: Während das Urteil des III. Senats vorwiegend praktische Gesichtspunkte geltend macht, etwa den einer engen Verbundenheit mit dem Quellenstaat, einer besseren Feststellungsmöglichkeit von Art und Umfang des Steuerobjektes, geht der VI. Senat den strengeren (gesetzesnahen) Weg. Er legt Wert darauf, daß ein klarer Wortlaut (des DBA) nicht strapaziert werden soll und Dinge hineingelegt werden, die offenbar nicht vereinbart wurden.

Stellt man die beiden Entscheidungen des BFH einander gegenüber und geht man davon aus (was zuvor immerhin angezweifelt wurde), daß die Grundsätze des Urteils zum deutsch-schwedischen DBA für das deutsch-schweizerische entsprechend anzuwenden sind, so ergibt sich:

Während die Entscheidung des VI. Senats (zum deutsch-schweizerischen DBA) erklärt, daß der Wortlaut des DBA nicht erweiternd zu interpretieren ist, daß also eine fehlende Vereinbarung über die Behandlung der Gewinnanteile des (typischen) stillen Gesellschafters im Zweifel nach deutschem Recht vorzunehmen ist, setzt sich die Entscheidung des III. Senats für eine Erweiterung ein. Das ist m. E. aus den zuvor besprochenen Gründen nicht zulässig.

Würde man es auf einen Vergleich mit anderen Doppelbesteuerungsabkommen ankommen lassen, so kann zur Untermauerung der strengen Auslegung angeführt werden, daß etwa im deutsch-österreichischen DBA¹⁾ eine entsprechende Regelung ausdrücklich vorgesehen ist.

Im Schlußprotokoll vom 4. Oktober heißt es:

Zu den Artikeln 4, 6 und 11

„5. Wie ein Unternehmer wird ein stiller Gesellschafter behandelt, wenn mit seiner Einlage eine Beteiligung am Vermögen des Unternehmens verbunden ist. Ist dies nicht der Fall, so werden die Einkünfte aus der Beteiligung als stiller Gesellschafter als Einkünfte aus beweglichem Kapitalvermögen (Artikel 11) behandelt.“

¹⁾ Gesetz über das Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Republik Österreich vom 4. Oktober 1954 zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und Vermögen sowie der Gewerbesteuern und der Grundsteuern vom 27. Juli 1955, BGBl. 1955 II, S. 749.

3. Die Frage nach dem Qualifikationskonflikt

Es mutet sonderbar an, daß bei der Anwendung des deutsch-schweizerischen DBA überhaupt ein Qualifikationskonflikt bestehen muß. Zwar enthält das DBAS keine ausdrückliche Regelung für die Behandlung der Einkünfte des (typischen) stillen Gesellschafters aus seiner Beteiligung, aber nachdem sowohl die Schweiz als auch Deutschland im nationalen Steuerrecht eine gleiche Qualifizierung vornehmen, stellt sich Deutschland, entgegen seiner gesetzlichen Regelung in § 20 Abs. 1 Ziff. 2 EStG, auf den Standpunkt, daß im DBAS anders zu verfahren sei. Der Verdacht liegt nahe, daß die deutsche Finanzverwaltung lediglich auf einer lange praktizierten Rechtspraxis verharret, für die sie aber keine durchschlagende rechtliche Begründung zu geben vermag. Es bleibt zu hoffen, daß das Urteil des BFH vom 5. 2. 1965 erneut bestätigt wird oder aber, daß eine zwischenstaatliche Ergänzung zu den Bestimmungen des DBAS getroffen wird, für die als Muster die deutsch-österreichische Vereinbarung dienen könnte.

LITERATUR

- Arendt, *Zum Qualifikationsproblem im deutschen Internationalen Steuerrecht*, StW 1959, Sp. 381.
- Arnold, *Stille Gesellschaft nach dem Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz*, DStZA 1966, S. 329 ff.
- Aulinger, *Die atypische stille Gesellschaft*, Düsseldorf 1955.
- Bachmayr, *Die Besteuerung des stillen Gesellschafters im Verhältnis zur Schweiz*, DB 1965, S. 1263.
- Ball, *Monographie: Steuerrecht und Privatrecht*, Mannheim 1924.
- Ball, *Steuerrecht und Privatrecht in der Rechtsprechung des RFH*, StW 1928, S. 985 ff.
- Barth, *Der Unternehmer und der Mitunternehmer in handelsrechtlicher und steuerlicher Sicht*, DB 1961, Beilage Nr. 10.
- Becker, *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, 3. Teil, Köln 1953.
- Bianchi, *Steuerproblem international verflochtener Gesellschaften*, StW 1964, Sp. 419.
- Blümich, *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, Band II, 9. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1964.
- Böttcher, *Zum Steuer- und Wirtschaftsrecht der Familienunternehmen unter Berücksichtigung von Einzelfragen der steuerbegünstigten Umwandlung*, StBjb 1959/60, S. 173.
- Böttcher, *Zur Mitunternehmerschaft als Institut des Einkommensteuerrechts*, StW 1965, 35 ff.
- Böttcher, *Zum Wirtschafts- und Steuerrecht der Familiengesellschaften*, StBjb 1953/54, S. 259.
- Brönner, *Die Besteuerung der Gesellschaften*, 11. Aufl., Stuttgart 1965.
- Buchwald, *Anm. 4 zum Urteil des RFH vom 16. 3. 1938*, BB 1959, S. 107.
- Buchwald, *Zivilrechtliche Gestaltung in steuerrechtlicher Sicht*, Rdsch. f. GmbHR 1955, S. 104.
- Bühler/Strickrodt, *Steuerrecht, Grundriß in zwei Bänden, Band I: Allgemeines Steuerrecht*, 3. Aufl., Wiesbaden 1960.
- Düchting, *Zur Hinzurechnung nach § 8 Ziff. 3 GewStG bei gesellschaftsähnlichen Dauerarbeitsverhältnissen*, DB 1964, S. 563.
- Enneccerus/Lehmann, *Recht der Schuldverhältnisse*, 15. Aufl. und Bearbeitung, Tübingen 1958.
- Esch, *Die Unterbeteiligungen an Handelsgesellschaften*, NJW 1964, S. 902.
- Feilhauer, *Stille Gesellschaft und Mitunternehmerschaft*, StW 1960, S. 629 ff.
- Fleischer, *Die stille Gesellschaft im Steuerrecht*, 2. Aufl., Achim bei Bremen 1963.
- Felix, *Aktuelle Fragen aus der Besteuerungspraxis der Familienunternehmen*, StKRep. 1964, S. 142.
- Fricke, *Steuerproblem international verflochtener Gesellschaften*, DB 1963, S. 632.

Gessler-Hefermehl-Hildebrandt-Schröder, (*Schlegelberger*) *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, 1. Band, 4. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1960.

von Gierke, *Handels- und Schiffsrecht*, 8. Aufl., Berlin 1958.

Godin-Weipert-Würdinger, *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, II. Band, 2. Aufl., Berlin 1950.

Grass in Hartmann-Böttcher, *Großkommentar zum Einkommensteuergesetz*, Stuttgart 1955/65.

Grieger, *Begriff der stillen Gesellschaft im Sinne des Gewerbesteuerrechts, Aufgabe der bisherigen Rechtsprechung*, Anm. zum BFH-U. v. 5. 6. 1964 - IV 213/60 S, BB 1964, S. 1416.

Grieger, Anm. zum BFH-U. vom 19. 1. 1960 - I 202/59 U, BB 1960, S. 60.

Gruss, *Der Angestellte als stiller Gesellschafter nach dem Gewerbesteuer-Änderungsgesetz*, DStR 1964, S. 128.

Hartmann-Böttcher, *Großkommentar zum Einkommensteuergesetz*, Stuttgart 1955/65.

Hartz, Zum Urteil des BFH vom 22. 11. 1959 - I 139/54 S, DB 1956, S. 103.

Hense, Besprechung der Monographie „Steuerrecht und Privatrecht“ in StW 1925, Sp. 1963 ff.

Hermann/Heuer, *Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer*, IV, 14. Aufl., Köln-Marienburg 1950/71.

Hoffmann, Anm. z. BFH-U. vom 3. 7. 1964 - VI 355/62 U, FR 1964, S. 513.

Hübschmann-Hepp-Spitaler, *Kommentar zur Reichsabgabenordnung, Finanzgerichtsordnung und den Nebengesetzen*, 1.-5. Aufl., Köln 1951/66.

Hueck, *Das Recht der offenen Handelsgesellschaft*, 3. Aufl., Berlin 1964.

Janberg, *Die Unterbeteiligung im Gesellschaftsrecht*, DB 1953, S. 77.

Kirmes, *Zur Abgabe der Gewerbesteuererklärungen für 1965 - besondere Einzelfragen* - RWP 14 (D) Gewerbesteuer II B 3 a.

Kleinheisterkamp, *Die stille Gesellschaft im Steuerrecht*, Dissertation, Köln 1956.

Koch, *Stille Gesellschaft und Gewerbesteuer*, DB 1961, S. 1002.

Koenigs, *Die stille Gesellschaft*, Köln 1961.

Kohlrust, *Zur steuerlichen Behandlung geheimgehaltener Unterbeteiligungen an Personengesellschaften*, DStZ/A 1960, S. 314.

Korn-Dietz, *Kommentar zur Doppelbesteuerung*, Stand 1. Jan. 1966.

Kraneis, *Die Grenzen der Bilanzbündeltheorie*, Schriftenreihe des Instituts für Steuerrecht der Universität zu Köln. Herausgegeben von Professor Dr. Armin Spitaler, Band 38, Düsseldorf 1963.

Larenz, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, Berlin-Göttingen-Heidelberg 1960.

Lehmann, *Gesellschaftsrecht*, 2. Aufl., Berlin und Frankfurt a. M. 1959.

Leinhäuser, *Wahrung des Steuergeheimnisses bei einheitlicher Gewinnfeststellung*, FR 1966, S. 341.

Lenski-Steinberg, *Kommentar zum Gewerbesteuergesetz*, 1.-2. Aufl., Köln 1957/65.

Littmann, *Kommentar zum Einkommensteuergesetz*, 7. Aufl., Stuttgart 1962.

Locher, *Das schweizerisch-deutsche Doppelbesteuerungsabkommen*, Band 2 (Unter Berücksichtigung der Gesetzgebung und Praxis bis Anfang 1965), Basel 1965.

Müller, *Zum Begriff des Zufließens unter besonderer Berücksichtigung der Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 11 Abs. 1 EStG)*, rechtsw. Dissertation, Köln 1965 (verlegt München 1965).

Müthling, *Gewerbesteuergesetz, Kommentar*, 2. Aufl., München und Berlin 1965.

Osswald, *Ist für die Mitunternehmerschaft Beteiligung an den Anlagewerten erforderlich oder genügt Mittragung des Risikos? Anregungen für eine neue Auslegung, die der Entwicklung der Verhältnisse gerecht wird*, StW 1955, Sp. 451.

Paulick, *Handbuch der stillen Gesellschaft, Systematische Darstellung in handelsrechtlicher, steuerrechtlicher und betriebswirtschaftlicher Sicht*, Köln 1959.

Paulick, Anm. zum BFH-U. vom 3. 7. 1964 - VI 355/62 U, StRK GewStG § 8 Ziff. 3-9, R. 49, Anmerkungen.

Paulick, Anm. zum BFH-U. vom 5. 8. 1965 - IV 138/65 U, StRK GewStG § 8 Ziff. 2-9, R. 71, Anmerkungen.

Paulick, *FR-Lexikon, Stille Gesellschaft*, FR 1961, S. 246.

Piesker, *Zum Zufließen von Kapitalerträgen - Rechtsungültige Bestimmung über die Fälligkeit der Kapitalertragsteuer bei stiller Beteiligung*, BB 1959, S. 1100.

Rasner, *Die atypische stille Gesellschaft*, Bielefeld 1961.

Reichwein, in *Schweizerische Juristenzeitung* 1949, S. 358.

Saenger, *Die stille Gesellschaft*, Mannheim, Berlin, Leipzig 1937.

Scholz, *Kommentar zum GmbH-Gesetz*, 5. Aufl., Köln-Marienburg 1964.

Senftner, *Die offene Handelsgesellschaft und die stille Gesellschaft*, 11. Aufl., Stuttgart 1958.

Skuhr, *Stille Gesellschaften und gesellschaftsähnliche Verhältnisse im Sinne des § 8 Ziff. 3 GewStG*, DStZ/A 1964, S. 148.

Speich, *Zweifelsfragen durch die Neufassung des § 8 Ziff. 3 GewStG*, FR 1965, S. 59.

Staub, *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, II. Band, 14. Aufl., Berlin und Leipzig 1933.

Sudhoff, *Der Gesellschaftsvertrag der Personengesellschaften (Der Vertrag der oHG, KG, BGB-Gesellschaft und stillen Gesellschaft)*, München und Berlin 1959.

Theis, *Der Begriff der Mitunternehmerschaft im Steuerrecht*, DB 1954, S. 916.

Weipert, *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, früher herausgegeben von Mitgliedern des Reichsgerichts, bearbeitet von Weipert, Band 2, 2. Aufl., Berlin 1950.

Weissenborn, *Hinzurechnung der Gewinnanteile des stillen Gesellschafters beim Gewerbeertrag (Abschn. 53 GewStR)*, FR 1964, S. 413.

Wieland, *Handelsrecht, Erster Band (Das kaufmännische Unternehmen und die Handelsgesellschaften)*, München und Berlin 1921.

Lebenslauf

Am 24. Mai 1938 wurde ich als Sohn des Bankinspektors Hellmuth Giering und seiner Ehefrau Annelies, geb. Gutheil, in Berlin geboren.

Nach dem Besuch der Volksschule von 1944 bis 1949 wurde ich im gleichen Jahr Schüler der Klenze-Oberrealschule in München. Im Juli 1958 legte ich dort die Reifeprüfung ab.

Meine Banklehre in der Bayerischen Vereinsbank, München, von 1958 bis 1960 schloß ich im Sommer 1960 mit der Kaufmannsgehilfenprüfung vor der Industrie- und Handelskammer in München ab.

Anschließend studierte ich Rechtswissenschaft an den Universitäten München und Mainz. In München legte ich 1965 die erste und 1969 die zweite juristische Staatsprüfung ab.

Seit Mai 1969 bin ich in einer Münchner Bank tätig.

Die mündliche Doktorprüfung habe ich am 4. 12. 1972 bestanden.

